

**Wann gehören Anteile an einer
Kapitalgesellschaft nach dem
Einkommensteuerrecht zum Betriebs-
vermögen eines Gewerbetreibenden?**

INAUGURAL-DISSERTATION

zur Erlangung des akademischen Grades eines

Doktors der Rechte

durch die Rechts- und Staatswissenschaftliche Fakultät der

Westfälischen Wilhelms-Universität

vorgelegt von

WERNER SCHAEFER

aus Hohenlimburg Kreis Iserlohn

1962

**Wann gehören Anteile an einer
Kapitalgesellschaft nach dem
Einkommensteuerrecht zum Betriebs-
vermögen eines Gewerbetreibenden?**

INAUGURAL-DISSERTATION

zur Erlangung des akademischen Grades eines
Doktors der Rechte

durch die Rechts- und Staatswissenschaftliche Fakultät der
Westfälischen Wilhelms-Universität

vorgelegt von

WERNER SCHAEFER
aus Hohenlimburg Kreis Iserlohn

1962



1. Berichterstatter: Prof. Dr. Klein
2. Berichterstatter: Prof. Dr. Scupin
3. Dekan: Prof. Dr. Lukes
4. Tag der mündlichen Prüfung: 17. Februar 1962

**Wann gehören Anteile an einer
Kapitalgesellschaft nach dem
Einkommensteuerrecht zum Betriebs-
vermögen eines Gewerbetreibenden?**

INAUGURAL-DISSERTATION

zur Erlangung des akademischen Grades eines

Doktors der Rechte

durch die Rechts- und Staatswissenschaftliche Fakultät der

Westfälischen Wilhelms-Universität

vorgelegt von

WERNER SCHAEFER

aus Hohenlimburg Kreis Iserlohn

1962

1. Berichterstatter: Prof. Dr. Klein
2. Berichterstatter: Prof. Dr. Scupin
3. Dekan: Prof. Dr. Lukes
4. Tag der mündlichen Prüfung: 17. Februar 1962

G l i e d e r u n g

= = = = =

	Seite
Schrifttumsverzeichnis	IV
Abkürzungen	XI
Einleitung	
1. Bedeutung und Ziel der Untersuchungen	1
2. Die Beschränkung der Untersuchungen auf das Einkommensteuerrecht	4
3. Die Beschränkung der Untersuchungen auf den Gewerbetreibenden nach § 15 EStG	8
Erster Teil	
Begriffserläuterungen	
I. Der Gewerbetreibende nach § 15 EStG	15
II. Betriebsvermögen und Privatvermögen des Gewerbetreibenden	20
1. Der Betriebsvermögensbegriff nach §§ 4, 5 EStG	21
a. Das gewerbliche Vermögen des Einzelunternehmers	25
b. Das gewerbliche Vermögen der Mit- unternehmerschaft	29
2. Die sachliche Abgrenzung der Betriebsvermögensarten	37
a. Die Abgrenzung bei dem Einzel- unternehmer	37
b. Die Abgrenzung bei der Mitunter- nehmerschaft	44
3. Anlagevermögen und Umlaufvermögen	46
III. Anteil und Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft	48
1. Der Begriff des Anteils an einer Kapitalgesellschaft	48
2. Kapitalgesellschaften und Anteils- formen	54
	I

	Seite
a. Die Anteile an einer AG	54
b. Die Anteile an einer GmbH und an einer KG auf Aktien	57
c. Die Anteile an Kolonialgesellschaften und bergrechtlichen Gewerkschaften	58
3. Der Begriff der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft	59
4. Anteil und Unternehmertätigkeit	65

Zweiter Teil

Die Zurechnung der Anteile des Einzel- gewerbetreibenden

I. Die Zurechnung der Anteile zum not- wendigen Privatvermögen	66
II. Die Zurechnung der Anteile zum not- wendigen Betriebsvermögen	69
1. Die Anteile des Umlaufvermögens	70
a. Die Anteile, die den Betriebs- gegenstand bilden	70
b. Der Handel mit Anteilen, der nicht Betriebsgegenstand ist	75
2. Die Anteile des Anlagevermögens	80
a. Die Behandlung der Anteile in der Rechtsprechung und Literatur	81
b. Die Entwicklung der Zurechnungsgrund- sätze und Stellungnahme zur Recht- sprechung und Literatur	90
aa. Die Anteile der Kapitalanlage	91
bb. Die betriebswirtschaftlich notwendigen Anteile	92
cc. Die Anteile, die der Gewerbetrei- bende mit dem Ziel erworben hat, durch Einflussnahme auf die Ge- schäfte der Kapitalgesellschaft den Betriebsertrag seines eige- nen Betriebes zu steigern	96
III. Die Zurechnung der Anteile zum gewill- kürten Betriebsvermögen	100
II	

	Seite
1. Die Verobjektivierung des Zurechnungswillens in der Buchführung	102
2. Die Art der Buchung	108
Dritter Teil	
Die Zurechnung der Anteile der Mitunternehmer	
I. Die Anteile der Gesamthand	111
II. Die Anteile des Mitunternehmers	112
1. Die Zurechnung der Anteile des Mitunternehmers zum notwendigen Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft	114
a. Die Anteile des notwendigen Umlaufvermögens	116
b. Die Anteile, die der Steigerung des Betriebsertrages der Mitunternehmerschaft durch Einflussnahme auf die Geschäfte der Kapitalgesellschaft dienen	120
c. Die betriebswirtschaftlich notwendigen Anteile	124
2. Die Zurechnung der Anteile des Mitunternehmers zum gewillkürten Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft	126
III. Die Zurechnung der Anteile bei Doppelgesellschaften, die auf der Teilung einheitlicher Unternehmen beruhen	130
1. Bei Aufteilung in eine Verpachtungspersonen-Gesellschaft und Betriebskapitalgesellschaft	133
a. Die Behandlung der Anteile in der Rechtsprechung und Literatur	134
b. Kritische Stellungnahme	143
2. Bei Aufteilung in eine Produktionspersonengesellschaft und Betriebskapitalgesellschaft	152
Zusammenfassung	161
	III

S c h r i f t t u m s v e r z e i c h n i s

= = = = =

- Barske: Das wirtschaftliche Eigentum,
Neue Wirtschaftsbriefe, Fach 2,
Seite 407
- Barth: Gewillkürtes Betriebsvermögen bei
der Gewinnermittlung nach § 4 EStG?
Steuer und Wirtschaft 1941, Teil
I, Spalte 93,
- Baumbach - Duden: Handelsgesetzbuch, 11. Auflage,
München und Berlin 1955
- Biedermann: Einkommensteuerfragen bei der Ver-
äußerung von Anteilen an Kapi-
talgesellschaften,
Neues Steuerrecht von A - Z, Nr.12
/1957 vom 15.6.1957, Einkommen-
steuer Einzelfragen 4
- Binder: Steuerfragen bei Organverhältnissen,
Industrie und Steuer 1942, Seite 47
- Blümich - Falk: Einkommensteuergesetz,
7. Auflage, Berlin und Frankfurt
a.M. 1955
- Blümich-Klein-
Steinbring: Körperschaftssteuergesetz,
3. Auflage, Berlin und Frankfurt
a.M. 1956
- Brönner: Die Bilanz nach Handels- und Steuer-
recht, 5. Auflage, Stuttgart 1956
- Bühler: Steuerrecht, Grundriss in zwei Bän-
den, Band I, Allgemeines Steuerrecht,
2. Auflage, Wiesbaden 1953, (Zitier-
weise ¹⁾): Bühler, Steuerrecht I)
Band II, Einzel-Steuerrecht,
3. Auflage, Wiesbaden 1958, (Zitier-
weise: Bühler, Steuerrecht II)
- derselbe: Steuerrecht der Gesellschaften und
Konzerne, 3. Auflage, Berlin und
Frankfurt 1956, (Zitierweise:
Bühler, Steuerrecht der Gesell-
schaften)

1) In den Ausführungen wird regelmä-
ßig nur der Verfasser und die Seite,
bei Kommentaren Paragraph und Anmer-
kung zitiert.

- Bühler - Scherpf: Bilanz und Steuer,
6. Auflage, Berlin und Frankfurt a.M. 1957
- le Coutre: Das Vermögen,
Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 5. Band, Stuttgart 1928,
Seite 687
- Diehl: Vermögen,
Elster, Wörterbuch der Volkswirtschaft, Band 3, 4. Auflage, Jena 1933, Seite 707
- Enneccerus-Nipperdey: Allgemeiner Teil des bürgerlichen Rechts, 1. Halbband, 14. Auflage, Tübingen 1952
- Felix: Der Einfluss der getrennten Veranlagung auf die Lehre vom notwendigen Betriebsvermögen,
Finanz-Rundschau 1957, Seite 124
- Fink: Ist die Bilanzbündeltheorie noch haltbar? Steuerberater-Jahrbuch 1955/56, Seite 525
- Friedrich: Aktivierung in der Steuerbilanz bei handelsrechtlichem Aktivierungsverbot?
Der Betriebs-Berater 1958, Seite 921
- Friesecke: Die Grenze zwischen Gewerbebetrieb und Privatgeschäften, Steuer und Wirtschaft 1955, Teil I, Spalte 645
- Gadow-Heinichen-E.Schmidt-W. Schmidt-Weipert: Aktiengesetz,
Berlin 1939, (Zitierweise: Name des Bearbeiters in Grosskom.AktG)
- Gantenberg: Produktions-Personenfirma und Vertriebs-GmbH,
Der Betrieb 1949, Seite 185
- von Gierke: Handels- und Schiffahrtsrecht,
6. Auflage, Berlin 1949
- Grass-Höfer-Lenski-Böttcher-Krahmer: Grosskommentar zur Einkommensteuer
Stuttgart, (Stand: September 1958)
(Zitierweise: Name des Bearbeiters in Grosskom.z. EStG)

- Groener: Grundzüge der steuerlichen Gewinnermittlung,
Detmold 1950
- Gürsching-Stenger: Bewertungsgesetz, Vermögenssteuergesetz, Köln (Stand: April 1958)
- Hachenburg: Kommentar zum Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung, bearbeitet von Schmidt-Schilling-Goerdeler, 6. Auflage, Berlin 1957, (Zitierweise: Name des Bearbeiters in Hachenburg)
- Herden: Der Vermögensbegriff im Steuerrecht, Dissertation, Breslau 1940
- Herrmann-Heuer-Heining-von Schilling: Kommentar zur Einkommensteuer einschließlich Lohnsteuer und Körperschaftssteuer, begründet von Mrozek-Peters-Kernerke, 7. Auflage, Köln 1958,
(Zitierweise bei der Kommentierung des EStG; Herrmann-Heuer; Zitierweise bei der Kommentierung des KStG: Herrmann-Heuer KStG)
- Hübschmann-Hepp-Spitaler: Kommentar zur Reichsabgabeordnung und den Nebengesetzen, 1. - 3. Auflage, Köln 1955
- Hueck: Gesellschaftsrecht, 4. Auflage, München und Berlin 1953
- Kalin-Ringel-Hammel-Müglfeld: Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Ludwigshafen, Ausgabe 1950
- Klein: Bundesverfassungsgericht und Ehegattenbesteuerung, Finanzarchiv, Band 18, Heft 2, 1958 Seite 236, (Zitierweise: Klein F Arch 1958)
- derselbe: Einkommensteuerrechtliche Ungleichartigkeiten und Ungleichwertigkeiten der Einkunftsarten, Steuer und Wirtschaft 1951, Spalte 475,
(Zitierweise: Klein StW 1951)

Eine abweichende Zitierweise wird hier besonders hervorgehoben.

- Kopke: Welche Steuern bei Umwandlung von Unternehmen, Veräußerung von Betrieben, Ein- und Austritt von Gesellschaftern, Wiesbaden 1958
- Lademann-Lenski-Brockhoff: Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 2. Auflage, Stuttgart-München-Hannover, (Stand: EStG 1957)
- Littmann: Atypische stille Beteiligung an einer GmbH-Mitunternehmerschaft oder GmbH-Beteiligung, Deutsche Steuer-Zeitung, Ausgabe A 1955, Seite 107
(Zitierweise: Littmann, DStZ 1955)
- derselbe: Das Einkommensteuerrecht, 4. Auflage, Stuttgart 1954,
(Zitierweise: Littmann, 4. Auflage)
- derselbe: Das Einkommensteuerrecht, 5. Auflage, Stuttgart 1956,
(Zitierweise: Littmann, 5. Auflage)
- derselbe: Die Gewinne der Personengesellschaften in der Einkommensteuer, Der Betrieb 1958, Seite 580,
(Zitierweise: Littmann, Der Betrieb 1958)
- derselbe: Grundstücksverwaltung und Anteilsbesitz bei Betriebsteilungen in der Steuerrechtsprechung,
Die Wirtschaftsprüfung 1950, Seite 71,
(Zitierweise: Littmann, Die Wirtschaftsprüfung 1950)
- Mathews: Die Behandlung von Genussrechten im Jahresabschluss bei der Währungsumstellung und in der DM-Eröffnungsbilanz, Der Wirtschaftsprüfer 1951, Seite 241
- Meilicke: Die Lehre vom notwendigen Betriebsvermögen bei Personengesellschaften, Steuer und Wirtschaft 1939, Teil I, Spalte 897,
- Oermann-Meuschel: Einkommensteuer, 4. Auflage, Stuttgart 1958

- Otto: Moderne Erscheinungsformen der stillen Beteiligung,
Der Betriebs-Berater 1948, Seite 210
- Reichsgerichtsräte-Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch:
herausgegeben von Reichsgerichtsräten
und Bundesrichtern, V. Band, Erb-
recht, 10. Auflage, Berlin 1956,
(Zitierweise: RGR-Kom. z. BGB)
- Reichsgerichtsräte-Kommentar zum Handelsgesetzbuch:
früher herausgegeben von Mitglie-
dern des Reichsgerichts, Band II,
bearbeitet von Weipert, 2. Auflage,
Berlin 1950,
(Zitierweise: Weigert in RGR-Kom.
z.HGB)
- Resch: Zum Thema: Organschaft und Einkom-
mensteuer,
Steuer und Wirtschaft 1953, Spalte 381
- Ritter: Aktiengesetz,
2. Auflage, Berlin und München 1939
- Römer: Wann gehören Kapitalanteile zum not-
wendigen Betriebsvermögen im Sinne
des Einkommensteuergesetzes?
Der Betriebsberater 1957, Seite 1267
- Schlegelberger: Handelsgesetzbuch,
bearbeitet von Gessler-Hefermehl-
Hildebrandt-Schröder, I. Band, 3.
Auflage, Berlin und Frankfurt a.M. 1955
- Schmalenbach: Dynamische Bilanz,
Leipzig 1948
- Schmitt: Handelsbilanz und Steuerbilanz der
offenen Handelsgesellschaft,
Berlin und Frankfurt 1957
- Schönherr: Der Vermögensbegriff des Steuerrechts,
Dissertation, Münster 1958
- Schönke-
Schröder: Strafgesetzbuch,
7. Auflage, München und Berlin 1954
- Schultze-
Schlutius: Die Organtheorie unter besonderer Be-
rücksichtigung der Kapitalgesellschaften,
Essen 1955,
(Zitierweise: Schultze-Schlutius,
Die Organtheorie)
- VIII

- derselbe: Organschaft im Steuerrecht,
Deutsche Steuer-Zeitung 1936, Seite
1347, (Zitierweise: Schultze-
Schlutiuss, DStZ 1936)
- Stegmaier: Die Einkommensteuerpflicht von Bezugs-
rechten und ihrer Veräußerungserlöse,
Finanz-Rundschau 1955, Seite 150
- Steinweg: Zweifelsfragen zu den Einkünften aus
Land- und Forstwirtschaft und aus
selbständiger Arbeit,
Deutsche Steuer-Zeitung 1942, Seite 360
- Strutz: Kommentar zum Einkommensteuergesetz
vom 10. August 1925,
zweiter Band, Berlin 1929
- Stückmann: Die Besteuerung von Besitz- und Be-
triebs-Gesellschaften, die aus der
Aufspaltung einheitlicher Unterneh-
men hervorgegangen sind, Disser-
tation, Bielefeld 1953
- Teichmann-
Koehler: Aktiengesetz,
3. Auflage, Heidelberg 1950
- Theis: Notwendiges Betriebsvermögen bei Per-
sonengesellschaften und deren Ehe-
frauen,
Der Betrieb 1957, Seite 829
- Thümen: Das Vermögenssteuergesetz 1934,
2. Auflage, Berlin 1940
- Vangerow: Die Abgrenzung des Betriebsvermögens,
Deutsche Steuer-Zeitung 1936, Seite 1067
- van der Velde: Die Bewertung von Beteiligungen,
Steuerberater-Jahrbuch 1952, Seite 233
- von Wallis: Sind Grundstücke der Ehefrauen not-
wendiges Betriebsvermögen im Gewerbe-
betrieb des Ehemannes?
Finanz-Rundschau 1956, Seite 511,
(Zitierweise: von Wallis, FR 1956)
- derselbe: Wirtschaftsgüter der Kinder in der
Steuerbilanz des Vaters,
Finanz-Rundschau 1957, Seite 247,
(Zitierweise: von Wallis, FR 1957)

- derselbe: Zum Abzug von Darlehnsschulden in der Erfolgsbilanz von Personengesellschaften, Finanz-Rundschau 1957, Seite 432, (Zitierweise: von Wallis, II FR 1957)
- Weddingen: Allgemeine Finanzwissenschaft, 3. Auflage, Bamberg 1949
- Winnewisser: Der Vermögensbegriff in Betriebswirtschaftslehre und im Steuerrecht, Zeitgemässe Bilanz- und Steuerfragen 1931, Seite 76
- Wolf: Das Privatvermögen in der Bilanz des Einzelkaufmanns, Der Betrieb 1953, Seite 619
- Zitzlaff: Das notwendige Betriebsvermögen, Neues Steuerrecht von A - Z, Lieferung 45 vom 1.5.1948 "Betriebsvermögen" Darstellung I (Zitierweise: Zitzlaff, Neues Steuerrecht von A - Z)
- derselbe: Steuerliche Fragen zur Betriebsaufspaltung, Steuer und Wirtschaft 1949, Spalte 857, (Zitierweise: Zitzlaff, StW 1949)
- derselbe: Zur Frage der Betriebs- oder Vertriebs-GmbH, Steuer und Wirtschaft 1951, Spalte 329, (Zitierweise: Zitzlaff, StW 1951)

Weitere Hinweise auf die verwertete Literatur befinden sich in den betreffenden Anmerkungen.

A b k ü r z u n g e n

=====

a.A.	anderer Auffassung
a.a.O.	am angeführten Ort
Abs.	Absatz
AG	Aktiengesellschaft
AktG	Gesetz über die Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien (Aktiengesetz) vom 30.1.1937, RGBI I S. 107
Anm.	Anmerkung
AO	Reichsabgabeordnung vom 22.5.1931, RGBI I S. 161 mit späteren Änderungen
Auflg.	Auflage
BB	Der Betriebsberater
Bd.	Band
BewG	Bewertungsgesetz vom 16.10.1934, RGBI I S. 1035 in der Fassung des Gesetzes zur Bewertung des Vermögens für die Kalenderjahre 1949 bis 1951 vom 16.1.1952, RGBI I S. 22
BFH	Bundesfinanzhof (Entscheidungen zitiert mit Datum, Aktenzeichen und Fundstelle) auch : Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Bundesfinanzhofes (zitiert nach Band und Seite)
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch vom 18.8.1896, RGBI I S. 195
BGBI I	Bundesgesetzblatt, Teil I
BGH	Bundesgerichtshof (Entscheidungen zitiert nach Datum, Aktenzeichen und Fundstelle)
BGHSt	Sammlung der Entscheidungen des Bundesgerichtshofes in Strafsachen (zitiert nach Band und Seite)
ESTBl I, II oder III	Bundessteuerblatt, Teil I, II oder III
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung

DV	Durchführungsverordnung
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (zitiert nach Jahrgang und Seite)
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung in der Fassung vom 13.3.1959, BGBI I S. 120 2)
EStG	Einkommensteuergesetz in der Fassung vom 23.9.1958, RGBI I S. 672 2)
EStR	Einkommensteuerrichtlinien in der Fassung der Verwaltungsordnung über die Änderung und Ergänzung der Einkommensteuerricht- linien für das Kalenderjahr 1958, BStBl. I S. 385 2)
FArch	Finanzarchiv
ff	folgende
FG	Finanzgericht (Entscheidungen zitiert mit Datum, Aktienzeichen und Fundstelle)
FR	Finanz-Rundschau
GewStDV	Gewerbsteuer-Durchführungsverordnung vom 24.3.1956, BGBI I S. 152
GewStG	Gewerbsteuergesetz in der Fassung vom 18. 11.1958 BGBI I S. 755
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz, betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung vom 20.4.1892, RGBI Seite 477 in der Fassung der Bekanntmachung vom 20.5.1898, RGBI S. 846
HGB	Handelsgesetzbuch vom 10.5.1897, RGBI S. 219
KG	Kommanditgesellschaft
KStG	Körperschaftssteuergesetz in der Fassung vom 18.11.1958, BGBI I S. 747

2) Soweit den Ausführungen eine frühere gesetzliche Fassung zugrunde gelegt ist, wird darauf besonders hingewiesen.

NWB	Neue Wirtschafts-Briefe
OFH	Oberster Finanzgerichtshof (Entscheidungen zitiert mit Datum, Aktenzeichen und Fundstelle)
OHG	Offene Handelsgesellschaft
RFH	Reichsfinanzhof (Entscheidungen zitiert mit Datum, Aktenzeichen und Fundstelle) auch : Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofs (zitiert nach Band und Seite)
RG	Reichsgericht
RGBl	Reichsgesetzblatt
RGSt	Sammlung der Entscheidungen des Reichs- gerichts in Strafsachen (zitiert nach Band und Seite)
RGZ	Sammlung der Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen (zitiert nach Band und Seite)
RStBl	Reichssteuerblatt
S.	Seite
Sp.	Spalte
StAnpG	Steueranpassungsgesetz in der Fassung vom 16. 10.1948, WiGBI S. 181 und des Änderungsge- setzes zur Abgabenordnung vom 11.7.1953, BGBI I S 511
StW	Steuer und Wirtschaft
U.	Urteil
v.	vom
vgl.	vergleiche
VO	Verordnung
Vorbem.	Vorbemerkung
WiGBI	Gesetzblatt der Verwaltung des Vereinigten Wirtschaftsgebietes
Ziff.	Ziffer

E i n l e i t u n g

=====

1. Bedeutung und Ziel der Untersuchungen

Bei der Veräusserung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft wird vielfach die Frage nach der einkommensteuerrechtlichen Behandlung des Veräusserungsgeschäftes bedeutsam. So kann das Veräusserungsgeschäft einen gewöhnlichen Betriebsvorfall mit der steuerlichen Folge darstellen, dass der Unterschied zwischen dem Buchwert der Anteile und ihrem Veräusserungserlös den Gewinn mehrt oder mindert, das Geschäftsergebnis also bei der steuerlichen Gewinnermittlung nach §§ 4 und 5 EStG zu erfassen ist, Andererseits kann es sich bei der Veräusserung von Anteilen auch um einen ausserbetrieblichen Vorgang handeln, der als Spekulationsgeschäft nach § 23 Abs. 1 Ziff. 1b EStG oder als Veräusserung einer wesentlichen Beteiligung nach § 17 EStG¹⁾ oder schliesslich als steuerfreie Umschichtung von Kapitalvermögen anzusehen ist.

Ob das Veräusserungsgeschäft dieser oder jener steuerlichen Betrachtung unterliegt, kann dem Steuerpflichtigen nicht gleichgültig sein. Schliesst das Geschäft mit einem Verlust ab, so wird er, sofern es dem Betrieb zuzurechnen ist, infolge der dadurch bedingten

¹⁾ Das EStG zählt zwar den Gewinn aus der Veräusserung einer wesentlichen Beteiligung zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb; da § 17 EStG jedoch nur Einkünfte aus Anteilen erfasst, die nicht zum Betriebsvermögen gehören, ist die Zuordnung der nach § 17 EStG zu erfassenden Gewinne zu den gewerblichen Einkünften systemwidrig. Vgl. Bühler Steuerrecht I, § 8 XI 2, S. 80; Lademann - Lenski - Brockhoff § 17 Anm. 1.

Gewinnminderung eine Ersparnis der Einkommensteuer erzielen. Dieser Vorteil entgeht ihm, wenn es sich bei der Veräusserung der Anteile um einen ausserbetrieblichen Vorgang handelt. Denn auch bei einem Spekulationsgeschäft dürfen etwaige Verluste nach der Vorschrift des § 23 Abs. 4 EStG nur mit Spekulationsgewinnen, die im selben Kalenderjahr erzielt sind, ausgeglichen werden, und auch bei der Veräusserung wesentlicher Beteiligungen dürfen Verluste gemäss § 17 Abs. 5 EStG bei der Ermittlung des Einkommens von anderen Einkünften nicht abgezogen werden.

Ist indessen das Veräusserungsgeschäft gewinnbringend, so wird der Steuerpflichtige geneigt sein, es nicht als Betriebsvorfall anzusehen. Denn ein betrieblicher Gewinn würde in voller Höhe zur Einkommensteuer herangezogen. Bei Vorliegen eines ausserbetrieblichen Spekulationsgeschäftes dagegen würden Gewinne bis zum Betrage von 1.000 DM gemäss § 23 Abs. 4 EStG steuerfrei bleiben, und bei ausserbetrieblicher Veräusserung einer wesentlichen Beteiligung nach § 17 EStG wäre der Gewinn nur dann und in der Regel auch nur zu dem ermässigten Steuertarif des § 34 Abs. 1 EStG zu besteuern, wenn die Anteile des Steuerpflichtigen und seiner Angehörigen in den letzten fünf Jahren vor Veräusserung mehr als 25 v.H. des Grund- oder Stammkapitals der Gesellschaft betragen und der veräusserte Anteil 1 v.H. des Grund- oder Stammkapitals überschritten hätten. Ausserdem würde hier die Steuerpflicht nur eintreten, wenn der Veräusserungsgewinn den Teil von 10.000 DM übersteigen würde, der dem veräusserten Anteil entspricht. 2)

Die Beantwortung der Frage, wann im Einzelfall die Veräusserung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft das Betriebsergebnis beeinflusst und wann andererseits steuerpflichtige Einkünfte aus Spekulationsgewinnen oder aus Veräusserung wesentlicher Beteiligungen oder steuerfreie Einkünfte aus Kapitalvermögen vorliegen vorliegen, hängt ausschliesslich davon ab, ob die Anteile zur Zeit der Vornahme des Veräusserungsgeschäftes dem Betriebsvermögen oder dem Privatvermögen des Steuerpflichtigen zuzurechnen sind.

Nach dieser Zurechnung bestimmt sich auch die steuerliche Behandlung der Aufwendungen für den Erwerb und die Erhaltung der Anteile, wie der Habenzinsen, Nachschüsse, Kredite für den Erwerb der Anteile usf., sowie die Behandlung der Erträge der Anteile, wie der Dividenden, Zinsen und sonstigen Bezüge. Endlich ist die Zurechnung für die durch Wertänderungen der Anteile bedingten Ab- und Zuschreibungen von Bedeutung. Nur wenn die Anteile zum Betriebsvermögen gehören, sind die Aufwendungen, Erträge und Wertänderungen für den betrieblichen Gewinn oder Verlust mitbestimmend.

2) Im Verhältnis der Besteuerungen nach §§ 17 und 23 EStG zueinander geht die letztere der ersteren als *lex specialis* vor. Vgl. RFH, U. v. 4.8.1937, VI A 362/37, Bd. 42 S. 72; U. v. 9.4.1941, VI 112/41, RStBl. 1941 S. 443; Blümich-Falk § 17 Anm. 1.

Damit zeigt sich, dass die Frage nach der Zurechnung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft zu der einen oder anderen Vermögensart von erheblicher Bedeutung ist.

Schrifttum und Rechtsprechung behandeln die Zurechnung der Anteile an Kapitalgesellschaften zum Betriebs- oder Privatvermögen infolge der Fülle und Verschiedenartigkeit der zugrundeliegenden wirtschaftlichen Sachverhalte weitgehend kasuistisch. Es haben sich zwar Regeln hinsichtlich gewisser Sachverhalte herausgebildet, sehr verschieden wird jedoch die Vielzahl der Grenzfälle beurteilt.

Die nachstehenden Untersuchungen sollen einen Versuch darstellen, die wesentlichen Voraussetzungen für die Zugehörigkeit von Anteilen an Kapitalgesellschaften zu der einen oder anderen Vermögensart, insbesondere zu der des sogenannten notwendigen Betriebsvermögens, zu finden

2. Die Beschränkung der Untersuchungen auf das Einkommensteuerrecht

Die Begriffe "Betriebsvermögen" und "Privatvermögen" haben ihre überragende Bedeutung im Rahmen des Einkommensteuer- und des Bewertungsrechts. Gerade innerhalb dieser Steuerrechtsgebiete wird die vermögensmäßige Zugehörigkeit der Anteile vielfach problematisch. Zwar kann auch innerhalb des übrigen Personen- und des Realsteuerrechts die Frage nach der Zurechnung von Kapitalanteilen entstehen. Die sich hier ergebenden rechtlichen Probleme bieten jedoch weniger Schwierigkeiten, und meistens entspricht ihre Behandlung ohnehin der nach dem Einkommensteuer-

gesetz. Sie bedürfen daher kaum einer zusammenfassenden Darstellung.

Bei der Untersuchung der Frage aus bewertungsrechtlicher Sicht kann das Ergebnis von dem des einkommensteuerrechtlichen verschieden sein. Das ist bedingt durch die Verschiedenheit der Voraussetzungen, die bei der Zurechnung eines Wirtschaftsgutes zum Betriebsvermögen nach Bewertungs- und nach Einkommensteuerrecht gegeben sein müssen.

Zu dem bewertungsrechtlichen Betriebsvermögen gehören nach § 54 BewG alle einem gewerblichen Betrieb dienenden Wirtschaftsgüter, soweit sie im Eigentum des Betriebsinhabers stehen oder ihm nach § 11 StAnpG zuzurechnen sind. Die Zugehörigkeit hängt also in rechtlicher wie in sachlicher Beziehung von rein objektiven Merkmalen ab, während im Einkommensteuerrecht der Wille des Steuerpflichtigen für die Zurechnung von Wirtschaftsgütern zu dem sogenannten gewillkürten Betriebsvermögen von grosser Bedeutung ist. Dementsprechend ist auch eine nur teilweise Zurechnung von Wirtschaftsgütern zum Betriebsvermögen nach dem Bewertungsgesetz im Gegensatz zum Einkommensteuerrecht nicht möglich.

Verschieden ist auch der Inhalt der Begriffe "gewerblicher Betrieb" nach dem Bewertungsgesetz und "Gewerbebetrieb" nach dem Einkommensteuergesetz. "Gewerblicher Betrieb" im Sinne des Bewertungsgesetzes ist die wirtschaftliche Einheit des Betriebsvermögens; vorausgesetzt wird dabei, dass das Gewerbe am Bewertungsstichtag tatsächlich betrieben wird. Trifft das nicht zu, so zählen die an sich für die betriebliche Nutzung bestimmten

Wirtschaftsgüter nach § 67 Ziff. 8 BewG zum sonstigen Vermögen. Dem gewerblichen Betrieb steht überdies die Ausübung eines freien Berufes nach § 55 BewG gleich. Demgegenüber versteht man im Einkommensteuerrecht unter Gewerbebetrieb eine selbständige, nachhaltige B e t ä - t i g u n g , durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die eine Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr darstellt.³⁾ Notwendig ist hier also weder das Vorhandensein von Betriebsvermögen noch die Ausübung der Berufstätigkeit im Veranlagungszeitraum. Ausdrücklich ausgenommen vom Gewerbebetrieb sind auch die freien Berufe.

Aus den Unterschieden in der einkommensteuerlichen und bewertungsrechtlichen Betrachtungsweise des Bewertungsgesetzes folgt, dass die in den Vorschriften der §§ 54 ff. BewG enthaltenen Grundsätze für die Abgrenzung des Betriebsvermögens vom Privatvermögen auf das Einkommensteuerrecht keine Anwendung finden können.⁴⁾ Das gilt namentlich auch für die Bestimmung des § 56 Abs. 1 Ziff. 7 BewG, wonach alle Wirtschaftsgüter, die einer Personengesellschaft gehören, gewerbliches Betriebsvermögen sind. Denn diese Vorschrift kommt nur dann zur Anwendung, wenn die Wirtschaftsgüter im Eigentum der Gesellschaft stehen und nicht zum Privatvermögen eines oder mehrerer Gesellschafter gehören.

3) Herrmann - Heuer 15 Anm. 18;
RFH, U.v. 4.2.1931, VI A 176/30, Bd. 28 S. 26.

4) RFH, U.v. 18.11.1937, VI 607/37, StW 1938
Nr. 17; Becker, Erläuterungen zur Rechtsprechung, StW 1937, Teil I, Sp. 1498.

Sie enthält indessen keinen Zugehörigkeitsausspruch hinsichtlich der Vermögensart, der die Wirtschaftsgüter zuzurechnen sind, hierüber wird vielmehr bei der Gewinnermittlung entschieden.⁵⁾

Nun wird zwar die Zugehörigkeit von Kapitalanteilen zum Betriebsvermögen nach dem Bewertungsgesetz und dem Einkommensteuergesetz im Ergebnis regelmässig übereinstimmen. Das ergibt sich aus der Art der wirtschaftlichen Verwendungsfähigkeit der Anteile. Denn Anteile an einer Kapitalgesellschaft können stets zum einkommensteuerlichen Betriebsvermögen gerechnet werden, weil sie immer in eine Beziehung zur gewerblichen Tätigkeit gebracht werden können; sie sind also - wie noch zu untersuchen sein wird - niemals sogenanntes notwendiges Privatvermögen. Das entspricht der Betrachtungsweise nach dem Bewertungsgesetz insoweit, als sie auf die Zweckbestimmung der Anteile, die sich nach der Verkehrsanschauung und der tatsächlichen Widmung durch den Betriebsinhaber richtet, abstellt.

Trotz dieser Übereinstimmung muss wegen der gleichwohl bestehenden Verschiedenheit der Zugehörigkeitsvoraussetzungen - ganz abgesehen von den nach §§ 66 Abs. 3, 70 GewG, 6 EStG bestehenden wertmässigen Unterschieden - die Untersuchung über die Zugehörigkeit von Kapitalanteilen zum Betriebsvermögen getrennt nach Einkommensteuerrecht und Bewertungsrecht nach dem Bewertungsgesetz erfolgen. Im Interesse der Einheitlichkeit der Ausführungen erscheint es geboten, die Fragestellung und Untersuchung auf das Einkommensteuerrecht zu beschränken.

5) Bühler-Scherpf § 13 I, S. 223.

3. Die Einschränkung der Untersuchungen auf den Gewerbetreibenden nach § 15 EStG

Eine weitere Beschränkung der Untersuchungen ergibt sich im Hinblick darauf, dass bei den mit eigener Rechtspersönlichkeit ausgestatteten juristischen Personen und den übrigen in § 1 KStG aufgezählten Personenvereinigungen und verselbständigten Zweckvermögen, insbesondere also auch bei den Kapitalgesellschaften, eine Unterscheidung zwischen Betriebsvermögen und Privatvermögen begrifflich nicht möglich ist. Alle Wirtschaftsgüter, so auch die Anteile an Kapitalgesellschaften, sind bei den in Form einer juristischen Person betriebenen Unternehmen, den bezeichneten Zweckvermögen und Vereinigungen Betriebsvermögen. Die Anteile an Kapitalgesellschaften sind hier stets auf den Beteiligungs- oder Wertpapierkonten zu aktivieren, und alle in bezug auf sie vorgenommenen Geschäfte sind Betriebsvorfälle. Sie scheiden somit für die Untersuchungen aus.

Das gleiche gilt für Anteile, die ein freiberuflich Tätiger an einer Kapitalgesellschaft hat. Diese können infolge der Beschränkung der freien Berufe auf ihre ursprüngliche Tätigkeit im Unterschied zum Gewerbetreibenden, der sein Geschäft über seine eigentliche Branche hinaus auszudehnen vermag, ohne dass es den gewerblichen Charakter verliert, im allgemeinen nicht zum Betriebsvermögen gerechnet werden. Im Gegensatz zum Gewerbetreibenden und Landwirt, deren Betätigung unter Einsatz eines gewerblichen bzw. landwirtschaftlichen Vermögens erfolgt, von dessen Umfang und Umschlag das Betriebsergebnis wesentlich abhängt,

ist die freie Berufstätigkeit gekennzeichnet durch die persönliche Ausübung des Berufes unter Einsatz des geistigen Vermögens und der eigenen Arbeitskraft. ⁶⁾

Diese sich aus der Position der steuerlichen Vorschrift über den freien Beruf in der Systematik des Einkommensteuergesetzes unmittelbar ergebende Kennzeichnung führt begriffsnotwendig zu einer Beschränkung dessen, was der freiberuflich Tätige zu seinem Betriebsvermögen rechnen kann. Ebenso wie der freiberuflich Tätige durch Beschäftigung mehrerer qualifizierter Mitarbeiter die Grenze der persönlichen Ausübung des freien Berufes überschreitet, und damit nach der von der Rechtsprechung entwickelten Vervielfältigungstheorie zum Gewerbetreibenden wird, ⁷⁾ würden der Einsatz des geistigen Vermögens und der eigenen Arbeitskraft, damit also die wesentlichen Merkmale der freien Berufstätigkeit, weitgehend zurücktreten, wenn er in demselben Umfange wie ein Gewerbetreibender Betriebsvermögen führen dürfte.

Die Grenze dessen, was der freie Beruf zum Betriebsvermögen rechnen darf, ist wohl da zu ziehen, wo jedwede sachliche Beziehung des Wirtschaftsguts zur freiberuflichen Tätigkeit fehlt, das Wirtschaftsgut also nicht der Ausübung der freiberuflichen Tätigkeit unmittelbar dient, sondern ausschliesslich ausserhalb der freiberuflichen Tätigkeit genutzt wird. Es ist demnach abzustellen auf die tatsächliche Verwendung des Wirtschaftsgutes im Rahmen der Ausübung der freien Berufstätigkeit.

⁶⁾ BFH, U. v. 7.11.1957, IV 668/55 U, BStBl 1958 III S. 34 und Stellungnahme von Kaatz, FR 1954 S. 65; vgl. auch die amtliche Begründung zum EStG 1934 (RStBl 1935 S. 42).

⁷⁾ BFH aa.O.

Zwar hat die neuere Rechtsprechung ⁸⁾ im Gegensatz zu der früher vom Reichsfinanzhof und Schrifttum vertretenen Auffassung ⁹⁾ auch bei freiberuflich Tätigen sogenanntes gewillkürtes Betriebsvermögen zugelassen, sofern diese ihren Gewinn aus freier Berufstätigkeit auf Grund ordnungsmässiger Buchführung nach § 4 Abs. 1 EStG oder in vereinfachter Form nach § 8 Abs. 2 EStDV 1950 (51) ermitteln. Die sich aus den Merkmalen des freien Berufes für das Betriebsvermögen ergebende Beschränkung ist dabei jedoch - jedenfalls bezüglich der freien Berufe - nicht aufgehoben worden. ¹⁰⁾

⁸⁾ BFH, U.v. 12.5.1955, VI 19/55 U. Bd. 61 S. 18; dazu Besprechung von Kaatz, FR 1956 S. 63; FG. Stuttgart, U.v. 2.10.1956, I 598/56, EFG 57 S. 80.

⁹⁾ RFH, U. v. 14.4.1943, VI 435/42, RStBl 1943 S. 482; Becker, Erläuterungen zur Rechtsprechung, StW 1937, Teil I, Sp. 1494; Vangerowa.a.O. S 1070.

¹⁰⁾ Der BFH hat in der oben angeführten Entscheidung die Ausdehnung des gewillkürten Betriebsvermögens auf nicht unter § 5 EStG fallende Steuerpflichtige ausdrücklich auf Personenkraftwagen bezogen. Dieses Wirtschaftsgut steht in der Regel in sachlicher Beziehung zu der Tätigkeit des Freiberuflichen.

Das gleiche gilt für die oben angeführte Entscheidung des FG Stuttgart, in der ein mehr als 70 v.H. betrieblich genutztes Grundstück in vollem Umfang als gewillkürtes Betriebsvermögen eines Steuerpflichtigen zugelassen wurde, der seinen Gewinn nicht nach § 5 EStG ermittelte. Auch hier ist eine sachliche Beziehung zum Betrieb des Steuerpflichtigen - es handelte sich hier um einen Gewerbetreibenden - gegeben. Es dürfte jedoch zumindest für den freien Beruf zu weit gehen, wenn das FG seine Auffassung allgemein auf alle Wirtschaftsgüter ausdehnen will, auch wenn der freiberuflich Tätige seinen Gewinn auf Grund ordnungsmässiger Buchführung ermittelt.

Die Anteile an einer Kapitalgesellschaft stehen regelmässig in keiner sachlichen Beziehung zu der freiberuflichen Tätigkeit. Auch da, wo ihr Erwerb zur Entfaltung oder unter Ausnutzung der freiberuflichen Tätigkeit erfolgt, kann ihre Zurechnung zum Betriebsvermögen nicht anerkannt werden, weil sie nicht unmittelbar - b a r der Ausübung des freien Berufes dienen. So hat beispielsweise auch der RFH einem Anwalt, der im Zusammenhang mit seiner Bestellung als Aufsichtsratsmitglied Aktien der Gesellschaft erwirbt, die Zurechnung der Aktien zum Betriebsvermögen versagt. (11)

Allerdings lässt sich diese Auffassung nicht mit dem Hinweis auf normiertes oder gewohnheitsrechtliches Berufs- und Standesrecht begründen. Denn dieses stellt, abgesehen davon, dass es regional verschieden ist, auf den einzelnen Beruf ab und könnte damit höchstens für die Abgrenzung der Einkunftsarten von Bedeutung sein, während nach den allgemeinen Grundsätzen des Einkommensteuerrechts Steuergegenstand die ausgeübte Tätigkeit bildet, deren Bestimmung sich unmittelbar aus dem Sinn der steuerlichen Vorschrift selbst ableitet.

In gewissen Fällen wird man indes die Zurechnung von Kapitalanteilen zum Betriebsvermögen des freiberuflich Tätigen zulassen können, nämlich dann, wenn eine enge wirtschaftliche Verknüpfung zwischen freiberuflicher Tätigkeit und Kapitalgesellschaft in der Weise gegeben ist, dass die Ausübung des Berufes ohne Anteilsbesitz nicht oder nur unter erschwerten Bedingungen möglich wäre. Das träfe zum Beispiel für einen Facharzt zu,

11) RFH, U. v. 20.2.1935, VI A 16/33, Bd. 37S. 284.

der Anteile an seinem in Form einer Kapitalgesellschaft betriebenen Belegkrankenhaus hat. Hier ist die betriebliche Zurechnung der Anteile gerechtfertigt, weil die Anteile für die Erhaltung des Umfanges der Praxis notwendig sind. ¹²⁾

Anders als bei den freien Berufen ist die Frage der Anteilszugehörigkeit bei den Land- und Forstwirten zu beurteilen. Der Betrieb einer Land- oder Forstwirtschaft erfolgt im Gegensatz zu den freien Berufen unter Einsatz eines land- bzw. forstwirtschaftlichen Betriebsvermögens. Er unterscheidet sich vom Gewerbebetrieb im wesentlichen nur durch die Art der Nutzungsgewinnung, die mit Hilfe von Naturkräften geschieht. Beiden gemeinsam ist jedoch der Einsatz eines Betriebsvermögens zur Erzielung wirtschaftlicher Vorteile. Zwar ist die Art der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG, die in bestimmten Fällen für die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in Betracht kommt, verschieden zu der des § 5 EStG für einen Gewerbetreibenden, der freiwillig oder auf Grund gesetzlicher Vorschriften Bücher führt und regelmässig Abschlüsse macht. Der Begriff "Betriebsvermögen" in § 4 EStG ist jedoch grundsätzlich kein anderer als der des § 5 EStG. ¹³⁾ Daher besteht kein Grund, dem Land- oder Forstwirt, der nicht der Besteuerung nach § 5 EStG unterliegt, die

¹²⁾ Über die Frage des Anteilbesitzes bei freien Berufen vgl. auch RFH, U. v. 1.3.1934, VI A 116/34, Bd. 35 S. 299 und U. v. 8.6.1934, VI 314/33, StW 1934 Nr. 491.

¹³⁾ Kaatz, FR 1956 S. 63.

Führung gewillkürten Betriebsvermögens zu versagen. Voraussetzung ist allerdings, dass der Gewinn auf Grund ordnungsmässiger Buchführung ermittelt wird, denn nur unter dieser Einschränkung kann der Wille des Steuerpflichtigen, ein Wirtschaftsgut zum Betriebsvermögen zu rechnen, durch entsprechende buchmässige Behandlung hinreichend verobjektiviert werden.

Der vielfach vertretenen gegensätzlichen Auffassung¹⁴⁾, dass gewillkürtes Betriebsvermögen bei Land- und Forstwirten nicht in Betracht komme, sind der BFH und das FG Stuttgart mit den oben angeführten Urteilen¹⁵⁾ entgegengetreten. Sie stellen fest, dass die Beschränkung des gewillkürten Betriebsvermögens auf die unter § 5 EStG fallenden Gewerbetreibenden sich weder auf Gesetz noch auf die Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung stützen lässt und daher die rechtliche Gestaltungsfreiheit eines grossen Kreises von Steuerpflichtigen ohne zwingende sachliche Gründe begrenzt.¹⁶⁾ Demzufolge ist auch die Frage nach der Zugehörigkeit von Kapitalanteilen zum Betriebs- oder Privatvermögen des Land- oder Forstwirts nicht lediglich nach objektiven Merkmalen, nämlich der sachlichen Beziehungen der Anteile zum Betrieb, zu beurteilen, sondern nach den gleichen Gesichtspunkten, die bei dem Gewerbetreibenden massgebend sind,

¹⁴⁾ Littmann, 4. Auflage §§ 4, 5 Anm. 3 b; 5. Auflage §§ 4, 5 Anm. 42 und 113 ff; Steinweg a.a.O. S. 361; RFH, U. v. 26.4.1930, VI A 799/29, RStBl. 1931 S. 5; U.v. 12.5.1943, VI 163/43, RStBl. 1943 S. 482.

¹⁵⁾ Vgl. oben Anm. 8.

¹⁶⁾ Vgl. auch Blümich - Falk, § 4 Anm. 12; Klein, StW 1951, Teil I, Sp. 504;

soweit eben dieser wie jener den Gewinn durch Bestandsvergleich auf Grund ordnungsmässiger Buchführung ermittelt. ¹⁷⁾ Trifft letzteres nicht zu, so bestimmt sich die Anteilszugehörigkeit - ebenso wie bei dem Gewerbetreibenden, der keinen Bestandsvergleich auf Grund ordnungsmässiger Buchführung durchführt - ausschliesslich nach objektiven Gesichtspunkten, so dass auch insoweit das gleiche gilt wie für den Gewerbetreibenden.

Demnach ist die Beschränkung der Untersuchungen auf den Gewerbetreibenden nach § 15 EStG angezeigt.

¹⁷⁾ Vgl. Barth a.a.O. Sp. 93.

ERSTER TEIL

Begriffserläuterungen

=====

I. Der Gewerbetreibende nach § 15 EStG

Das Einkommensteuergesetz bestimmt in §§ 15 ff, welches die Einkünfte aus dem Gewerbebetrieb sind, ohne jedoch den Begriff des Gewerbebetriebes zu erläutern. Auch in der Abgabenordnung, im Gewerbesteuer-gesetz und im Bewertungsgesetz findet sich keine De-finition des Begriffs Gewerbebetrieb.¹⁸⁾ Im Anschluss an die vom Preussischen Obergerverwaltungsgericht in der Rechtsprechung zur Gewerbesteuer entwickelte Be-griffsbestimmung hat der RFH in ständiger Rechtspre-chung¹⁹⁾ die Begriffsmerkmale wie folgt zusammenge-fasst: Als Gewerbebetrieb ist anzusehen "jede mit der Absicht der Gewinnerzielung unternommene, sich nach einer gewissen Technik vollziehende, selbständige, berufsmässige Erwerbstätigkeit, die sich als Beteili-gung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr und nicht als Betrieb der Land- und Forstwirtschaft darstellt". Diese Rechtsprechung hat ihren gesetzlichen Ausdruck erstmals in dem für die Abgrenzung der

¹⁸⁾ Über den in §§ 54 ff BewG verwendeten Begriff "gewerblicher Betrieb" vgl. oben S. 5.

¹⁹⁾ Vgl. beispielsweise RFH, U. v. 30.5.1927, VI A 220/27, Bd. 21 S. 245.

gemeinnützigen von der wirtschaftlichen Betätigung bedeutsamen § 7 Abs. 2 Gemeinnützigkeitsverordnung (DV zu den §§ 17 - 19 StAnpG) vom 16.12.1941 (RStBl S. 937) in der Fassung der VO vom 16.10.1948 (WiGBI S. 181) gefunden. In Anlehnung an diese Bestimmung hat der Gesetzgeber im § 1 Abs. 1 GewStDV den Begriff des Gewerbebetriebes wie folgt umschrieben: "Eine selbständige, nachhaltige Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, ist Gewerbebetrieb, wenn die Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufes, noch als andere selbständige Arbeit im Sinne des Einkommensteuerrechts anzusehen ist."

Das gilt auch, so wurde hinzugefügt, wenn das Streben nach Gewinn nur Nebenzweck der Betätigung ist.

Nach dem Vorliegen dieser Begriffsmerkmale, deren Abgrenzung im einzelnen nicht Aufgabe dieser Untersuchung sein kann, bestimmt sich die Zulässigkeit des gewerblichen Betriebsvermögens. Nur der Steuerpflichtige, dessen Tätigkeit sich unter diesen Voraussetzungen vollzieht, ist Gewerbetreibender und darf gewerbliches Betriebsvermögen führen. ²⁰⁾

²⁰⁾ Das BewG wie das EStG bezeichnen das dem Gewerbebetrieb dienende Vermögen schlechthin als Betriebsvermögen. Mit Recht weist Bühler stets darauf hin, dass im Hinblick auf das landwirtschaftliche Betriebsvermögen zur Unterscheidung von diesem das dem Gewerbebetrieb dienende Vermögen als gewerbliches Betriebsvermögen zu bezeichnen ist. Vgl. Bühler, Steuerrecht I, § 26 II 3, S. 271; Bühler-Scherpf, § 2 II 1, S. 12.

Besitzt daher ein Steuerpflichtiger Anteile an einer Kapitalgesellschaft, so wird er durch diesen Besitz allein nicht Gewerbetreibender mit der Folge, dass die Anteile seinem Betriebsvermögen zuzurechnen sind, ganz gleich, in welchem Umfang er an der Kapitalgesellschaft beteiligt und wie gross sein Einfluss auf das Unternehmen ist. Denn der Anteilsbesitz allein stellt noch keine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr dar, vielmehr steht zwischen dem Anteilinhaber und der Wirtschaft eine juristische Person, deren Betätigung dem Anteilsinhaber die Eigenschaft als Gewerbetreibenden nimmt.

So ist auch der fortgesetzte Ankauf und Verkauf von in Wertpapieren verkörpertten Anteilen an Kapitalgesellschaften für sich allein noch kein Gewerbebetrieb. Zur Annahme eines Gewerbebetriebes muss hinzukommen, dass der Steuerpflichtige als An- oder Verkäufer von Effekten im Wirtschaftsleben hervortritt, also etwa ein Geschäftslokal unterhält oder regelmässig die Börse besucht und damit die Absicht, sich durch Spekulationsgeschäfte eine dauernde Einnahmequelle zu verschaffen, nach aussen erkennbar werden lässt. ²¹⁾

Ein Gewerbebetrieb kann von einer natürlichen und einer juristischen Person sowie von einer Mehrheit natürlicher Personen, die sich zum gemeinsamen Betrieb eines Gewerbes zusammengeschlossen haben, geführt werden. Für das Einkommensteuerrecht kommt, wie § 15 EStG ausweist, nur ein

²¹⁾ RFH, U.v. 15.11.1933, VT A 547/32, RStBl 1934 S. 326; OFH, U. v. 17.7.1947, I 6/46, StW 1947 Nr. 22.

Gewerbebetrieb in Betracht, der von einer natürlichen Person oder von einer Mehrheit natürlicher Personen, einer sogenannten Mitunternehmerschaft, betrieben wird. Zwar kann auch eine juristische Person an einer Mitunternehmerschaft beteiligt sein, wie zum Beispiel bei der GmbH & Co; ihr Anteil am Gewinn der steuerlich als Personengesellschaft zu wertenden Mitunternehmerschaft unterliegt aber der Körperschaftsteuer und nicht der Einkommensteuer.

Das Wesen der Mitunternehmerschaft besteht darin, dass die Mitunternehmer als Inhaber eines fiktiven Einzelbetriebes behandelt werden. Mitunternehmerschaft ist daher nicht im zivilrechtlichen, sondern im wirtschaftlichen Sinn zu verstehen. Nicht auf die bürgerlich- und die handelsrechtlichen Voraussetzungen für das Vorliegen eines Gesellschaftsverhältnisses kommt es an, sondern darauf, ob der Mitunternehmer - wie der Einzelunternehmer - ein Geschäftsrisiko trägt. Mitunternehmer ist nur derjenige, der einen Anteil an dem Anlagevermögen des Unternehmens hat und der an dem wirtschaftlichen Schicksal des Unternehmens "auf Gedeih und Verderb" teilnimmt. ²²⁾

Zu den Mitunternehmerschaften gehören alle Personengesellschaften, die ein Gewerbe betreiben, ganz gleich, auf

²²⁾ RFH, U. v. 17.7.1935, VIA 483/35, RStBl 1935 S. 1192; BFH, U.v. 9.9.1954, IV 574/53, Bd. 59 S. 275.

auf welche Weise und mit welchem Ziel sie entstanden sind. ²³⁾

Mitunternehmer sind also die Gesellschafter der gewerbetreibenden Gesellschaft des bürgerlichen Rechts, ²⁴⁾ die Gesellschafter der offenen Handelsgesellschaft und Kommanditgesellschaft, ²⁵⁾ aber auch die der atypischen stillen Gesellschaft und Partenreederei. Schliesslich werden nach § 15 Ziff. 3 EStG die persönlich haftenden Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft auf Aktien zu den Mitunternehmern gerechnet, da ihre Stellung wegen der persönlichen Haftung für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft der der Komplementäre der Kommanditgesellschaft gleicht. ²⁶⁾ Der persönlich haftende Gesell-

²³⁾ Eine Ausnahme bildet die typische stille Gesellschaft, da der stille Gesellschafter nicht am Geschäftsvermögen, sondern nur am Geschäftserfolg beteiligt ist.

²⁴⁾ Gelegentlich kann auch der nichtrechtsfähige Verein als Mitunternehmerschaft aufzufassen sein, nämlich dann, wenn die Verwendung einer Vereinssatzung lediglich als Gesellschaftsmantel für den Zusammenschluss von Unternehmern dient. In diesem Falle darf die Gesellschaftsform nicht darüber hinwegtäuschen, dass sich hinter dieser nur wenige, in ihrer Handlungsfähigkeit völlig gleichgestellte Mitglieder verbergen können und diese gegenseitig im Verhältnis von Mitunternehmern stehen. Es gelten alsdann steuerrechtlich dieselben Grundsätze wie für die Gesellschaft des bürgerlichen Rechts.

²⁵⁾ Die Handelsgesellschaften sind schon Gewerbebetriebe kraft Rechtsform.

²⁶⁾ In den folgenden Ausführungen wird daher statt des zivilrechtlichen Begriffs der Personengesellschaft der umfassendere steuerrechtliche Begriff der Mitunternehmerschaft verwendet.

schafter ist jedoch nur insoweit als Mitunternehmer anzusehen, als seine gewerbliche Tätigkeit betroffen wird; der auf seine Anteile am Grundkapital entfallende Gewinn ist kein gewerblicher, sondern Einkunft aus Kapitalvermögen.

Wenngleich die Mitunternehmerschaft in § 15 EStG nicht als selbständige, der Einkommensteuer unterliegende Personenvereinigung behandelt wird, sondern der Mitunternehmer als Inhaber eines fiktiven Einzelbetriebes angesehen wird, so unterscheidet sich doch die Stellung des Mitunternehmers infolge der gesamthänderischen Bindung seines dem Gewerbebetrieb gewidmeten Vermögens von der des Einzelunternehmers. Im Hinblick darauf ist die Frage der Zugehörigkeit von Kapitalanteilen zu dem Betriebsvermögen des Gewerbetreibenden getrennt für den Einzelgewerbetreibenden und den Mitunternehmer zu beantworten.

II. Betriebsvermögen und Privatvermögen des Gewerbetreibenden

Die Frage, wann ein Wirtschaftsgut zum Betriebsvermögen des Gewerbetreibenden gehört, beantwortet sich nach dem Inhalt der Begriffe "Betriebsvermögen" und "Privatvermögen". Bei der Abgrenzung dieser beiden Begriffe ist - wie ihre Bezeichnungen schon besagen - die rechtliche Beziehung des Wirtschaftsguts zum Vermögen des Gewerbetreibenden von der sachlichen Beziehung zum Gewerbebetrieb bzw. zur Privatsphäre zu unterscheiden. Die Untersuchung dieser rechtlichen und sachlichen Beziehung hat bei dem Einzelgewerbetreibenden wie bei den Mitunternehmern zu erfolgen; sie kann - insbesondere bei

dem Mitunternehmer - jedoch nicht immer unabhängig durchgeführt werden, da je nach der sachlichen Beziehung des Wirtschaftsguts zum Betrieb die bürgerlich-rechtliche Zuordnung unberücksichtigt bleiben muss.

1. Der Betriebsvermögensbegriff nach §§ 4, 5 EStG

Der Begriff des Vermögens wird allenthalben gleichermaßen, jedoch ohne Übereinstimmung seines wesentlichen Inhalts verwendet. Das gilt sowohl in bezug auf den Gegenstand und den wertmässigen Umfang des Vermögens wie hinsichtlich der Zurechnung der wirtschaftlichen Güter zum Vermögen. ²⁷⁾

Entsprechend der Zielsetzung der Wirtschaftswissenschaften, die Güterverteilung und -bewegung zu erforschen und die dabei entstehenden sozialen Beziehungen zu erklären, stehen bei ihren Begriffsbestimmungen des Vermögens die wirtschaftlichen Merkmale im Vordergrund. Nach wohl herrschender volkswirtschaftlicher Auffassung gehören zum Vermögen alle "wirtschaftlichen Güter"; das sind solche, die in einem Knappheitsverhältnis stehen, an denen sich also die spezifisch wirt-

²⁷⁾ Der im Bereich der Wirtschaftswissenschaften wie im Straf- und Steuerrecht gebräuchliche Begriff der wirtschaftlichen Güter - in der steuerrechtlichen Terminologie als "Wirtschaftsgüter" bezeichnet - umfasst alle Sachen und Rechte sowie faktischen Zustände, die je nach der Verkehrsanschauung für sich bewert- und realisierbar und damit wirtschaftlicher Verwertung zugänglich sind. Er ist also umfassender als der bürgerlich-rechtliche Begriff des Gegenstandes, der nur Sachen und Rechte beinhaltet. Vgl. Blümich-Falk, § 4 Anm. 10; Gürschin-Stenger, § 2 Anm. 2; Herrmann-Heuer, § 4 Anm. 16; BFH, U. v. 28.1.1954 IV 255/53, Bd. 58 S. 516.

schaftlichen Probleme der Wert- und Preisbildung zeigen. Im Bereich der Volkswirtschaft wird demnach Vermögen definiert als "Inbegriff der verkehrswerten Güter, die der Verfügung des Vermögensträgers unterstehen". 28)

Nach der auf das Unternehmen bezogenen Betriebswirtschaft werden als Vermögen "die gesamten materiellen und immateriellen Güter, welche einer Unternehmung bzw. einem Betrieb für seine wirtschaftlichen Zwecke zur Verfügung stehen" 29) oder "die Güter, die dem Machtbereich einer Unternehmung gehören und deren alleiniger Verfügungsgewalt unterstehen" 30) angesehen.

Im Gegensatz dazu steht der bürgerlich - rechtliche Vermögensbegriff, der nicht auf die Möglichkeit der Verfügung, sondern auf die Eigentums- und Inhaberrechte im zivilrechtlichen Sinne abstellt. Unter Vermögen versteht das BGB - abgesehen von wenigen, gesetzlich normierten Ausnahmen - nach deutschrechtlicher Auffassung die Gesamtheit der einer Person zustehenden wirtschaftlich verwertbaren Sachen und Rechte. Das Vermögen des BGB ist grundsätzlich Aktivvermögen. Die Verbindlichkeiten werden nicht als Teil des Vermögens angesehen, sondern das Vermögen ist mit ihnen

28) Diehl, a.a.O. S. 707.

29) le Coutre, a.a.O. S. 687.

30) Winnewisser. a.a.O. S. 76.

belastet.³¹⁾

Ebensowenig wie im bürgerlichen Recht findet sich im Strafrecht eine gesetzliche Begriffsbestimmung des Vermögens. Während ein grosser Teil des älteren Schrifttums entsprechend der bürgerlich - rechtlichen Auffassung das Vermögen als Inbegriff der einer Person zustehenden Rechte ansieht (juristischer Vermögensbegriff), stellen die überwiegende Meinung in der Literatur und die Rechtsprechung nicht auf die zivilrechtliche Zuordnung der Güter zu ihrem Träger, sondern, ähnlich der wirtschaftswissenschaftlichen Auffassung, auf die wirtschaftliche Verfügungsmöglichkeit ab. Nach diesem "wirtschaftlichen Vermögensbegriff" wird das Vermögen als "Gesamtheit der wirtschaftlichen Güter einer Person" definiert.³²⁾

Auch im Steuerrecht fehlt eine Legaldefinition des Vermögens. Schrifttum und Judikatur beschränken sich im allgemeinen darauf, auf die Unterscheidung der zivilrechtlichen Auffassung von der wirtschaftlichen Erfassung des Vermögensbegriffs hinzuweisen.

Dieser Mangel beruht im wesentlichen darauf, dass es un-

³¹⁾ Enneccerus-Nipperdey, § 131 I, S. 556; RG, Beschluss vom 14.11.1935, IV B 64/35, RGZ 149, 172; RGR - Kom.z. BGB § 1922 Anm. 5 b.

³²⁾ Schönke - Schröder, § 263 Anm. III; RG, U.v.14.12.1910, g.L. II 1214/10, RGSt 44, 230 (233); BGH, U. v. 19.6. 1951, g. M. 1 StR 42/51, BGHSt 1, 262 (264).

möglich erscheint, eine Definition des Vermögens mit Geltung für alle mit dem Vermögen befassten steuerlichen Normen zu schaffen. Die Vielzahl und Verschiedenartigkeit der im allgemeinen Steuerrecht und in den Einzelsteuergesetzen verfolgten Aufgaben und Zwecke schliesst die Abstraktion gemeinsamer Begriffsmerkmale weitgehend aus. Soweit es sich um steuerliche Rechtsätze handelt, bei denen das Vermögen den Gegenstand der Besteuerung bildet, sind vom Schrifttum Definitionen entwickelt worden, die, je nach der Hervorhebung der verschiedenen Begriffsmerkmale, nicht unerheblich voneinander abweichen. So sieht Thümen ³³⁾ im Vermögen die "Summe der in der Hand eines Steuerpflichtigen vereinigten geldwerten wirtschaftlichen Güter". Nach Weddingen ³⁴⁾ ist das Vermögen die Gesamtheit der im Eigentum des Steuerpflichtigen stehenden Sachgüter und der ihm zustehenden wirtschaftlich bewertbaren Berechtigungen." Schönherr ³⁵⁾ definiert das Vermögen nach erschöpfender Darstellung der gegenständlichen, wertmässigen und zurechnungsmässigen Abgrenzung als "Inbegriff steuerlich bewertbarer Wirtschaftsgüter, die ein Steuerpflichtiger wirtschaftlich beherrscht, mit Ausnahme der nach positivem Recht ausdrücklich auszuschheidenden Wirtschaftsgüter und unter Abzug der Schulden nach näherer Masgabe der gesetzlichen Regelung".

³³⁾ S. 48.

³⁴⁾ S. 166.

³⁵⁾ S. 161.

a) Das gewerbliche Vermögen des Einzelunternehmers.

Der Gegenstand der Einkommensbesteuerung des Gewerbetreibenden ist der aus seiner gewerblichen Tätigkeit fliessende Gewinn, der sich im Laufe des Wirtschaftsjahres in einem bestimmten Teil seines Vermögens, dem Betriebsvermögen, staut. Dieser Zufluss wird durch Vergleich dieses Teilvermögens, wie es im einfachsten Falle eines Einzelunternehmens das Kapitalkonto der Ertragssteuerbilanz ausweist, am Anfang und am Ende eines Wirtschaftsjahres ermittelt. Im Gegensatz zu den oben angeführten Vermögensbegriffen ist das Vermögen im Sinne der §§ 4, 5 EStG stets nur Teilvermögen. Das Betriebsvermögen kann zwar das einzige Vermögen eines Steuerpflichtigen darstellen; es ist indessen begrifflich nur Teilvermögen, weil es gegenständlich begrenzt ist. Nur solche Wirtschaftsgüter gehören zum Vermögen im Sinne der §§ 4, 5 EStG, "die dem Betrieb dienen oder ihrer Art nach diesem zu dienen bestimmt sind". ³⁶⁾

Da der Vermögensbestandsvergleich greifbare Werte fordert, die in der Steuerbilanz ihren zahlenmässigen Ausdruck finden, können ferner nur solche Wirtschaftsgüter Bestandteile des Betriebsvermögens sein, die nach den Grundsätzen des Einkommensteuerrechts bilanzierungsfähig sind, die also der besonderen einkommensteuerrechtlichen Bewertung unterliegen können. Ausserdem ist bei dem Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG der zum Anlagevermögen gehörige Grund und Boden von der Bilanzierung auszunehmen, im Gegensatz zu dem Bestandsvergleich nach § 5 EStG.

³⁶⁾ BFH, U. v. 22.12.1955, IV 537/54 U, Bd. 62 S. 172.

Weiterhin ist in bezug auf die dem Vermögen gegenüberstehenden Verbindlichkeiten das Betriebsvermögen stets Reinvermögen. Es unterscheidet sich insoweit insbesondere von dem bürgerlich-rechtlichen Vermögen, als das Betriebsvermögen nur das ist, was nach Abzug der Schulden bleibt. ³⁷⁾

Schliesslich sind bei der Bestimmung des Vermögens nach §§ 4, 5 EStG - wie bei der Definition des steuerrechtlichen Vermögensbegriffs überhaupt - die besonderen steuerrechtlichen Zurechnungsgrundsätze des § 11 StAnpG, aus denen sich der Begriff des wirtschaftlichen Eigentums ergibt, zu berücksichtigen. Dieser Regelung liegt der in § 1 Abs. 2 StAnpG normierte und vom RFH in ständiger Rechtsprechung fortentwickelte Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zugrunde. Danach ist bei der Erfassung wirtschaftlicher Sachverhalte nicht auf die äussere, formelle juristische Gestaltung, sondern auf deren wirtschaftlichen Gehalt abzustellen. Für die Zurechnung der Wirtschaftsgüter zum Vermögen bedeutet das, dass sie bei Vorliegen eines der Tatbestände des § 11 StAnpG, abweichend von der zivilrechtlichen Regelung, an die im allgemeinen zwar auch das Steuerrecht anknüpft, einem anderen zuzurechnen sind als demjenigen, in dessen zivilrechtlichem Eigentum sie stehen. Der Begriff des Wirtschaftsguts ist hierbei weit zu fassen. ³⁸⁾ Zwar richtet sich der Begriff des wirtschaftlichen Eigentums an dem des zivilrechtlichen Eigentums aus und beschränkt damit die zu erfassenden Wirtschaftsgüter auf körperliche. Da aber auch auf Rechte

³⁷⁾ Vgl. Herden, S. 42.

³⁸⁾ Vgl. oben S. 21 Anm. 27.

Forderungen und andere immaterielle Wirtschaftsgüter nach § 1 Abs. 2 StAnpG der Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise Anwendung finden muss, werden die in § 11 StAnpG enthaltenen Zurechnungsregeln auf diese Wirtschaftsgüter entsprechend angewendet. Bezüglich dieser spricht man daher von einem wirtschaftlichen Gläubiger oder wirtschaftlichen Rechtsinhaber. 39)

Keine Besonderheiten hinsichtlich der Zurechnung von Wirtschaftsgütern zum einkommensteuerlichen Betriebsvermögen enthalten die Vorschriften der §§ 26 ff EStG. Das gilt sowohl für die Zeit vor Erlass des Gesetzes zur Änderung steuerrechtlicher Vorschriften vom 26.7. 1957 (BGBl I S. 848) wie nach Erlass dieses Gesetzes. Die Haushaltsbesteuerung der Ehegatten und Kinder hat lediglich die summarische Besteuerung der Einkünfte bewirkt. Die Vorschriften über die Haushaltsbesteuerung haben aber nichts über die Zurechnung von Wirtschaftsgütern, deren Eigentümer oder Gläubiger der eine der Zusammenveranlagten ist, zu dem Vermögen oder einem bestimmten Vermögensteil des anderen besagt. Vielmehr sollte der Sinn der Zusammenveranlagung gerade darin zu sehen sein, "der Finanzverwaltung ein Eindringen in die vermögensrechtlichen Verhältnisse der Ehegatten zu ersparen und in ihrer Ernsthaftigkeit durch die Finanzverwaltung schwer widerlegbare steuersparende Rechtsgestaltungen zwischen den zusammenveranlagten Personen unberücksichtigt zu lassen". 40)

39) Barske, a.a.O. S. 408; Mübschmann - Hepp - Spitaler, § 11 StAnpG Anm. V 1; Schönherr, S. 146.

40) Herrmann - Heuer, § 4 Anm. 6

Daran ändert auch nichts die vom RFH angenommene und auch vom BFH vertretene Auffassung von der Wirtschaftsgemeinschaft der Ehegatten. ⁴¹⁾ Denn auch die Wirtschaftsgemeinschaft kann sich nur auf die V e r - w e r t u n g der Einkünfte und des Vermögens beziehen, sie kann jedoch nicht an einer eindeutig nachweisbaren bürgerlich-rechtlichen Inhaberschaft der Substanzen vorbeigehen. Daher begründete auch das vor dem 1.4. 1953 bestehende Nutzniessungsrecht des Ehemannes am Vermögen der Frau und das vor dem 1.7.1958 bestehende Nutzniessungsrecht des Vaters am Kindesvermögen nicht die Zurechnung der genutzten Vermögen zum Betriebsvermögen. Der Steuerpflichtige wurde durch die Nutzniessung nicht wirtschaftlicher Eigentümer. ⁴²⁾

Nach Fortfall des Nutzungsrechtes am Kindesvermögen durch das Gleichberechtigungsgesetz vom 18.6.1957 (BGBl I S. 609) und der Nichtigerklärung des § 26 EStG 1951 in der Fassung vom 17.1.1952 (BGBl I S. 33) durch den Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 17.1.1957, 1 BvL 4/54, BStBl I S. 193, kann nicht mehr zweifelhaft sein, dass Wirtschaftsgüter, die zum Vermögen des Ehegatten oder der Kinder des Steuerpflichtigen gehören, nicht gegen den Willen der Beteiligten zum Betriebsvermögen des Gewerbetreibenden gerechnet werden können. Eine Ausnahme ist nur da zu machen, wo die

⁴¹⁾ RFH, U.v.29.9.1937, VI A 473/37, RStBl 1937 S.1204;
BFH, U. v.14.2.1956, I 216/55 U. Bd. 63 S. 93.

⁴²⁾ von Wallis, FR 1956 S. 511 und FR 1957 S. 247.

Wirtschaftsgüter im wirtschaftlichen Eigentum des Gewerbetreibenden stehen. 43)

b. Das gewerbliche Vermögen der Mitunternehmerschaft.

Die für das Betriebsvermögen des Einzelunternehmers angeführten Grundsätze gelten gleichermassen auch für das der Mitunternehmer. Insbesondere können auch hier Wirtschaftsgüter, die der Ehefrau oder den Kindern eines Mitunternehmers gehören und dem Betrieb der Mitunternehmerschaft überlassen worden sind, nicht gegen den Willen der Beteiligten zum Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft gerechnet werden. 44)

Bei der Mitunternehmerschaft ist darüber hinaus zu berücksichtigen, dass nach §§ 1 und 15 EStG Steuer-subjekt nicht die Mitunternehmerschaft ist, sondern die einzelnen Mitunternehmer. Damit wird fraglich, ob sämtliche, dem Betrieb der Mitunternehmerschaft dienenden Wirtschaftsgüter der Mitunternehmerschaft zuzurechnen sind oder ob

43) Vgl. Felix, a.a.O. S. 126, der bei der Fassung dieses Ergebnisses allerdings, wie auch das Bundesverfassungsgericht (a.a.O.), von dem angeblich für die Einkommensteuer eigentümlichen Grundprinzip der individuellen Besteuerung ausgeht. Dagegen Klein, FArch 1958 S. 256 ff, der nachweist, dass dem Begriff des Prinzips der Individualbesteuerung weder allgemeine Gültigkeit zukommen kann, noch dass dieser Begriff für die Nichtigerklärung des § 26 EStG 1951 von Bedeutung ist.

44) Vgl. dazu Meilicke a.a.O. Sp. 907; Theis a.a.O. S. 829.

nur die Wirtschaftsgüter zum Vermögen der Mitunternehmerschaft gehören, die der einzelne Mitunternehmer nach dem Gesellschaftsvertrag in die Mitunternehmerschaft eingebracht hat und die somit Gesamthandseigentum aller Mitunternehmer geworden sind.

Die Judikatur hat diese Frage bisher einheitlich in dem Sinne beantwortet, dass auch die im zivilrechtlichen Alleineigentum eines Mitunternehmers stehenden Wirtschaftsgüter dem Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft zuzurechnen sind, sofern sie als notwendiges Betriebsvermögen den Betrieb objektiv zu dienen bestimmt sind.⁴⁵⁾ Sie lässt also bei Vorliegen notwendigen Betriebsvermögens die zivilrechtlichen Eigentumsverhältnisse ausser acht und stellt ausschliesslich auf die objektiv sachlichen Beziehungen des Wirtschaftsguts zum Betrieb der Mitunternehmer ab.

Im Schrifttum ist diese Frage sehr umstritten. Während ein Teil der Autoren - vielfach unter Hinweis auf die Bilanzbündeltheorie - sich der Rechtsprechung anschliesst,⁴⁶⁾ haben sich viele Stimmen mit beachtlichen Gründen gegen diese Auffassung

45) RFH, U. v. 12.2.1936, VI A 21/36, RStBl S. 787; U. v. 22.6.1938, VI 724/37, RStBl. S. 850; U. v. 9.3.44, III 81/43, StW 1944 Nr. 125; BFH, U. v. 20.3.1956, I 190/55, Deutsche Steuer - Rundschau 1956 S. 443; U. v. 25.9.1956, I 256/55 U, BStBl 1957 III S. 2; U. v. 18.3.1958, I 147/57 U, BStBl III S. 262; U. v. 15.11.1957, VI 43/56 U, BStBl 1958 III S. 68; FG Münster, U. v. 30.1.1958, I a 99/57, EFG 1958 S. 163

46) Herrmann-Heuer § 15 Anm. 27 e; Littmann, 5. Aufl. §§ 4,5 Anm. 616 - 617.

gewendet. 47) Es wird insbesondere geltend gemacht, dass für die Gewinnermittlung nach § 5 EStG die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung massgebend seien. Mit der Aufnahme des Wortes "handelsrechtlich" in die Vorschrift des § 5 EStG durch das Steuerneuordnungsgesetz vom 16.12. 1954 (BGBl I S 373) habe der Gesetzgeber als Zugeständnis an die Wirtschaft die seit langem geforderte Verstärkung der Priorität der Handelsbilanz vor der Ertragssteuerbilanz bedeutet. Das handelsrechtliche Betriebsvermögen einer Personengesellschaft sei aber das nach der zivilrechtlichen Gestaltung durch die Gesellschafter gebildete Gesamthandsvermögen, und eben nur dieses dürfe in der Handelsbilanz ausgewiesen werden. 48)

Dieser Auffassung ist zumindest zuzugeben, dass sie sich folgerichtig an den Wortlaut des § 5 EStG hält und damit folgerichtig zu dem Postulat der Massgeblichkeit der zivilrechtlichen Gestaltung gelangt. Unzweifelhaft ergibt sich auch daraus, dass die

47) Vgl. aber auch BFH, U. v. 14.1.1958, I 159/57 U. EStBl III S. 75, der sich im Interesse der Einheit der Personengesellschaften gegen eine Überspannung der aus der Bilanzbündeltheorie hergeleiteten Folgerung wendet. Dazu Besprechung von Littmann. Der Betrieb 1958 S. 583. Vgl. auch das Urteil des BFH v. 22.8. 1951, IV 246/50 S. BStBl III S. 181, in dem ausgeführt wird, dass die steuerliche Beurteilung, sofern nicht die Voraussetzungen der §§ 5, 6 StAnpG gegeben sind, auf der nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts aufgebauten Rechtsgestaltung durchgeführt werden muss (S. 182).

48) Fink, a.a.O. S. 532 ff; Friedrich, a.a.O. S. 921; Römer, a.a.O. S. 1968.

Ertragssteuerbilanz eine von der Handelsbilanz abgeleitete Bilanz ist, notwendig die Abhängigkeit der Steuerbilanz von der Handelsbilanz. Indessen kann diese Abhängigkeit nicht zu einer Kongruenz der Bilanzen dergestalt führen, dass das Ergebnis der Handelsbilanz mit dem der Steuerbilanz übereinstimmt. "Die Abhängigkeit ist vielmehr dahin zu verstehen, dass die einzelnen Bilanzposten der Steuerbilanz keine Abweichungen von den entsprechenden rechtsgültigen Ansätzen der Handelsbilanz aufweisen dürfen." ⁴⁹⁾ Im übrigen jedoch ist die Handelsbilanz als Grundlage der Besteuerung nur sehr bedingt brauchbar, weil die Handelsbilanz nicht die nach dem Einkommensteuerrecht geforderte absolute Bilanzwahrheit gewährleistet, sondern dem Steuerpflichtigen nach Handelsrecht in bezug auf die Darlegung seines Geschäftsgegenstandes und -ergebnisses einen weiteren Spielraum lässt. ⁵⁰⁾ Der Unterschied zwischen den beiden Bilanzen beruht also im wesentlichen darauf, dass die mit der Bilanzierung befassten Normen verschiedenen Rechtsgebieten mit verschiedenen Zielen entstammen. Die handelsrechtlichen Bilanzierungsvorschriften der §§ 39, 40 HGB und 125 - 131 AktG ⁵¹⁾ dienen in erster Linie dem Schutz der Gläubiger vor

49) RFH, U. v. 28. 4.1936, I A 138/35, RStBl S 757; Becker, StW 1938, Teil I, Sp. 387; Schmitt a.a.O. S.62.

50) Bühler-Scherpf, § 8 V S. 146 ff.

51) Die Bilanzierungsvorschriften des AktG gelten zwar nicht unmittelbar für Einzelkaufleute und Personengesellschaften. Ihre Grundsätze werden jedoch auf sie entsprechend angewendet, weil diese Vorschriften die allgemein anerkannten Grundsätze ordnungsmässiger

überhöhtem Gewinn- und Vermögensausweis. Sie zwingen nicht zum vollen Ausweis aller Vermögenswerte und lassen bei der Erfolgsrechnung im Rahmen des kaufmännischen Ermessens eine gewisse Dispositionsmöglichkeit.

Demgegenüber dienen die Gewinnermittlungsvorschriften des Einkommensteuerrechts ausschliesslich der Erfassung wahrer wirtschaftlicher Sachverhalte in dem Subordinationsverhältnis des Steuerpflichtigen zur Finanzverwaltung zum Zwecke der Einkommenbesteuerung. Sie sind daher vor allem darauf gerichtet, die Vermögenslage des Steuerpflichtigen in der Bilanz nicht zu ungünstig erscheinen zu lassen. Die Steuerbilanz soll unter Berücksichtigung der das Steuerrecht beherrschenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise möglichst wahr sein.

Die Verschiedenheit der Ziele bedingt notwendig die Einschränkung der dem Steuerpflichtigen nach Handelsrecht zustehenden Bilanzierungsfreiheit für die Zwecke der Steuerveranlagung. Ist die Steuerbilanz aus der Handelsbilanz abgeleitet, so sind daher Korrekturen vorzunehmen, die den besonderen steuerrechtlichen Bilanzierungsgrundsätzen

Buchführung wiedergeben. Vgl. dazu auch den Erlass des Reichswirtschaftsministers v. 11.11.1937 (Ministerialblatt für Wirtschaft 1937 S. 239) und den Bescheid des Bundesjustizministeriums vom 18.9.1953, wiedergegeben in NWB Fach 17 S. 335. Ebenso BFH, U. v. 14.6.1955, I 154/54 U. BStBl 1955 III S. 221.

gerecht werden. ⁵²⁾ Die Verweisung in § 5 EStG auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung ist notwendigerweise dahin einzuschränken, dass die handelsrechtlichen Grundsätze nur insoweit massgebend sind, als nicht besondere steuerrechtliche Grundsätze eingreifen. ⁵³⁾

Bei der Entscheidung der Frage, ob die im zivilrechtlichen Eigentum eines Mitunternehmers stehenden Wirtschaftsgüter dem Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft zuzurechnen sind, ist jedoch ein besonderer steuerrechtlicher Grundsatz massgebend, nämlich der der w a h r e n w i r t s c h a f t l i c h e n Erfassung der Sachverhalte. Daraus folgt, dass alle Wirtschaftsgüter, die

⁵²⁾ Damit erledigt sich der unter anderem auch von Römer (a.a.O. S. 1269) geltend gemachte Einwand, dass im Falle der Insolvenz der für die Bilanzierung der KG Verantwortliche bestraft würde, wenn er Vermögenswerte eines Kommanditisten in der Bilanz der KG geführt und dadurch die Gläubiger getäuscht und geschädigt hätte. Es dürfe somit auch in der Steuerbilanz nur das Gesamthandsvermögen ausgewiesen werden.

Denn infolge Zweckverschiedenheit der zivil- und der steuerrechtlichen Bilanzierungsvorschriften kann bei der einen Bilanz durchaus das zwingend sein, was bei der anderen verboten ist. Grund des Strafens ist hier die Täuschung der Gläubiger durch nichtordnungsmässige h a n - d e l s r e c h t l i c h e Bilanzierung; ein Gesichtspunkt, der für das Einkommensteuerrecht überhaupt keine Bedeutung hat.

⁵³⁾ Soweit eine Handelsbilanz nicht geführt wird - was bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften heute vielfach der Fall ist - werden gleichwohl die Grundsätze der Handelsbilanz bei der Aufstellung der Steuerbilanz befolgt. Bühler - Scherpf (§ 9 Vorbem. S. 151) sprechen von einer "ideellen Handelsbilanz, deren Massgeblichkeit für die Steuerbilanz sogar nicht geringer zu sein braucht als die einer wirklichen Handelsbilanz".

ihrer Art nach nur betrieblich verwendet werden können oder dem Betrieb der Mitunternehmerschaft dienen, zum Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft zu zählen und in der Ertragssteuerbilanz der Mitunternehmerschaft auszuweisen sind.

Diese Auffassung widerspricht auch nicht der bei der Zurechnung von Wirtschaftsgütern der Ehegatten vertretenen Ansicht. Denn bei Ehegatten verbietet sich die Zurechnung der im Vermögen des einen Ehegatten stehenden Wirtschaftsgüter zum Vermögen des anderen aus dem Gesichtspunkt der Unabhängigkeit ihrer familiären, also rein privaten, Verhältnisse von der Rechtsinhaberschaft. Eine Eheschliessung soll keine anderen vermögensrechtlichen Folgen haben als die gesetzlich vorgesehenen oder vertraglich vereinbarten. Demgegenüber schliessen sich die Mitunternehmer zu einem gemeinsamen Gewerbebetrieb zusammen; der Ausgangspunkt fällt also nicht in die private Sphäre, sondern er ist der gemeinsame Betrieb. Der gemeinsame Betrieb aber umfasst, eben weil er von den Mitunternehmern so vorgesehen ist, alle Wirtschaftsgüter, die für die Betriebsausübung wesentlich sind. Daher kann es bei der Zurechnung der Wirtschaftsgüter zum Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft nicht auf die bürgerlich-rechtliche Rechtsinhaberschaft ankommen, wenn der Rechtsinhaber ein für die Betriebsübung wesentliches Wirtschaftsgut dem gemeinsamen Betrieb gewidmet hat.

Zur Begründung dieses Ergebnisses bedarf es also nicht des Hinweises auf die umstrittene Bilanzbündeltheorie. Auch die Judikatur stützt ihre Auffassung nicht immer erkennbar auf diese. Immerhin würde auch die Anwendung

dieser Theorie, der die wirtschaftliche Betrachtungsweise zugrunde liegt, zu demselben Ergebnis führen. Sie beruht auf der aus § 15 Ziff. 2 EStG gefolgerten Ansicht, dass die Mitunternehmerschaft ein besonderer steuerrechtlicher Modus der Ausübung des Gewerbebetriebes durch jeden Mitunternehmer ist. Von der Bilanz aus gesehen betreibt danach jeder Mitunternehmer in seinem Kapitalkonto seinen eigenen Gewerbebetrieb. Daher gibt es nach dieser Theorie steuerrechtlich keine Bilanz der Mitunternehmerschaft, sondern nur die Summe der Bilanzen der Mitunternehmer. Das wiederum bedingt die Einstellung der den einzelnen Mitunternehmern gehörigen und ihren Betrieben dienenden Wirtschaftsgüter in das Bilanzbündel durch Ausweis in der fiktiven Einzelbilanz.

Mag diese Begründung auch angreifbar sein, so ist das Ergebnis doch wirtschaftlich gerechtfertigt. Würde man der gegenteiligen Auffassung folgen, so wäre durch entsprechende zivilrechtliche Gestaltung der wahren wirtschaftlichen Erfassung stets der Boden entzogen. Im äussersten Falle könnte es dahin führen, dass die Steuerbilanz eines Unternehmens, das zu seinem Betrieb erhebliches Anlagevermögen benötigt und auch durch die Gesellschafter zur Verfügung gestellt bekommen hat, kein oder nur geringes Anlagevermögen ausweist, weil die Gesellschafter im Gesellschaftsvertrag die Einbringung der Anlagen nicht vereinbart haben. Das mag wohl für die Handelsbilanz angehen, spottet jedoch den Grundsätzen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und der daraus folgenden Bilanzwahrheit im Steuerrecht. Die Grenze hier lediglich durch den § 6 StAnpG ziehen zu wollen, ist schon um deswillen keine Lösung, weil

eine Steuerumgehung ob der Üblichkeit der Gestaltungsweise regelmässig nicht nachzuweisen ist.

Aus dem Gesagten ergibt sich für den Begriff des Betriebsvermögens des Einzelunternehmers und der Mitunternehmerschaft nach §§ 4, 5 EStG folgende Erläuterung : Betriebsvermögen nach §§ 4, 5 EStG ist der Inbegriff der nach einkommensteuerrechtlichen Grundsätzen bilanzierungsfähigen Wirtschaftsgüter, die dem Betrieb des Steuerpflichtigen dienen oder ihrer Art nach zu dienen bestimmt sind und die der Steuerpflichtige wirtschaftlich beherrscht, unter Abzug der auf ihnen lastenden Verbindlichkeiten.

Bei den Mitunternehmerschaften sind zum Betriebsvermögen auch diejenigen Wirtschaftsgüter zu zählen, die im Eigentum eines oder mehrerer Mitunternehmer stehen oder von diesen wirtschaftlich beherrscht werden, wenn die Wirtschaftsgüter dem Betrieb der Mitunternehmerschaft dienen.

2. Die sachliche Abgrenzung der Betriebsvermögensarten

a. Die Abgrenzung bei dem Einzelunternehmer.

In der Judikatur und Verwaltungspraxis hat sich unter den Einkommensteuergesetzen von 1925 und 1934 die Aufteilung des Gesamtvermögens eines Kaufmanns in drei folgende Vermögensarten herausgebildet: notwendiges Betriebsvermögen, notwendiges Privatvermögen und gewillkürtes Betriebsvermögen.

Das notwendige oder geborene Betriebsvermögen umfasst die Wirtschaftsgüter, die ihrer Art nach *n u r* betriebliche Verwendung finden können, die dem Betrieb

objektiv, d.h. unabhängig vom Willen des Gewerbetreibenden, zu dienen bestimmt und für die Betriebsausübung wesentlich sind. Dabei will die Bezeichnung "notwendig" nicht besagen, dass diese Wirtschaftsgüter nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen für die Betriebsführung nicht entbehrlich wären. Vielmehr soll das Wort notwendig nur anzeigen, dass diese Wirtschaftsgüter nach ihrer Art oder Beschaffenheit in einer solchen sachlichen Beziehung zum Betrieb stehen, dass sie ausschliesslich als betriebszugehörig angesehen werden müssen, ⁵⁴⁾ wie zum Beispiel Fabrikgebäude, Maschinen und Warenvorräte. Ob eine solche sachliche Beziehung im Einzelfall besteht, ist nach betriebsindividuellen Gesichtspunkten zu entscheiden. ⁵⁵⁾

⁵⁴⁾ Blümich - Falk, § 5 Anm. 12; Vangerow a.a.O. S. 1067; CFH, U. v. 24.3.1950, IV 14/50 (nicht veröffentlicht) BB 1950 S. 360.

Zu weit fassen Herrmann - Heuer (§ 4 Anm. 7) sowie Zitzlaff (Neues Steuerrecht von A-Z, Lieferung 45 v. 1.5.1948 "Betriebsvermögen" Darstellung 1) den Begriff des notwendigen Betriebsvermögens, indem sie die Wirtschaftsgüter einbeziehen, die bei möglicher privater Nutzung "nach ihrer Zweckbestimmung dem Betrieb dienen". Nur soweit sich diese Zweckbestimmung von der Verkehrsauffassung her beurteilt, kann das zutreffen, nicht aber auch bei der vom Betriebsinhaber getroffenen Zweckbestimmung. Denn für das notwendige Betriebsvermögen ist massgebend allein die objektive Beziehung des Wirtschaftsguts zum Betrieb.

Littmann (5. Aufl. §§ 4,5 Anm. 99 - 102) unterscheidet zwischen einem weiteren und engeren Begriff des notwendigen Betriebsvermögens. Bei dem einen werden alle ihrer Zweckbestimmung nach zum Betrieb gehörigen Wirtschaftsgüter, bei dem anderen nur die ihrer Art nach ausschliesslich betrieblich verwertbaren Wirtschaftsgüter erfasst. Mit Recht weist Littmann (a.a.O. Anm. 101) darauf hin, dass man den engeren Begriff des notwendigen Betriebsvermögens prägen müsse, um eine klare Abgrenzung zum gewill-

Was für den einen Betrieb wesentliche Grundlage der Betriebsausübung ist, braucht es für den anderen nicht zu sein, wenngleich auch bei gleichen Branchen regelmässig die gleichen Wirtschaftsgüter für die Betriebsausübung wesentlich sein werden. So ist zum Beispiel ein Personenkraftwagen für einen Gewerbetreibenden, der mit Kraftwagen handelt, betriebswesentlich, er kann dagegen für einen Papierwarenhändler entbehrlich sein.

Zum notwendigen oder geborenen Privatvermögen zählen die Wirtschaftsgüter, die ihrer Art nach nur privat genutzt werden können, die also einer unmittelbaren betrieblichen Verwendung unter keinen Umständen zugänglich sind. Dazu gehören beispielsweise Hausrat, Kleidung, Schmuck u.a.m. Auch hier will die Bezeichnung "notwendig" nicht besagen, dass die Wirtschaftsgüter zur Lebensführung unbedingt und ausschliesslich benötigt werden. Sie können durchaus mittelbar betrieblichen Zwecken dienen, wie zum Beispiel die Verpfändung eines Schmuckstücks zur Erlangung eines Geschäftskredits. Durch diese Art zweckfremder Verwendung allein werden sie jedoch nicht Betriebsvermögen, es sei denn, die private Nutzung würde zu Gunsten einer betrieblichen für dauernd oder jedenfalls für längere Zeit aufgehoben. ⁵⁶⁾

kürten Betriebsvermögen zu erhalten. Sprachlich zutreffender wäre es daher auch, von "geborenem" Betriebsvermögen zu sprechen. Damit wird bedeutet, dass ausschliesslich Wirtschaftsgüter in Betracht kommen, die ihrer Art nach nur betrieblich verwendet werden können.

⁵⁵⁾ Littmann, 5. Auflg. §§ 4, 5 Anm. 103; Herrmann - Heuer § 4 Anm. 7 (E 132 letzter Absatz).

⁵⁶⁾ Blümich-Falk § 5 Anm. 13; RFH, U. v. 17.12.1924, VI e A 157/24, Bd. 15 S. 152 und U. v. 4.1.1939, VI 797/38, RStBl 1939 S. 284.

Die Wirtschaftsgüter, die zum gewillkürten oder gekörten Betriebsvermögen gehören, können sowohl betrieblichen wie privaten Zwecken dienen. Dazu zählen beispielsweise Wertpapiere und Personenkraftwagen. Sie sind weder notwendiges Betriebsvermögen noch notwendiges Privatvermögen. Bei diesen Wirtschaftsgütern steht es dem Steuerpflichtigen frei, ob er sie der betrieblichen oder privaten Nutzung zuführt, da sie hinsichtlich ihrer Nutzungsmöglichkeiten ohne selbständige Zweckbindung sind.

Führt er sie betrieblichen Zwecken zu, so zählen sie zum gewillkürten Betriebsvermögen, widmet er sie privaten Zwecken, so gehören sie zum Privatvermögen. Im letzten Falle spricht man zur Abgrenzung vom notwendigen Privatvermögen, entsprechend dem gewillkürten Betriebsvermögen, auch von gewillkürtem Privatvermögen. Dieser Unterscheidung im Privatvermögen kommt indessen weder handels- noch steuerrechtlich eine besondere Bedeutung zu.

Bei der Behandlung dieser drei Vermögensarten in der Bilanz offenbart sich wiederum die Divergenz der handels- und der einkommensteuerrechtlichen Bilanz. Übereinstimmend ist nach Handels- und nach Einkommensteuerrecht das notwendige Betriebsvermögen in der Bilanz auszuweisen. Die Bilanzierung der dem notwendigen Betriebsvermögen zugehörigen Wirtschaftsgüter ist indessen nur eine Folge des Zugehörigkeitsausspruchs; sie entscheidet daher in keiner Weise über die Zugehörigkeit, sondern diese wird allein durch die tatsächliche Beziehung eines Wirtschaftsguts zum Betrieb entschieden. Hinsichtlich des Privatvermögens des Gewerbetreibenden,

der Vollkaufmann ist, besteht handelsrechtlich die Pflicht zum Ausweis, wenngleich auch eine Spezifizierung der einzelnen Posten des Privatvermögens nicht gefordert wird. Die in den §§ 38, 39 HGB enthaltene Verpflichtung des Kaufmanns, die Lage seines Vermögens ersichtlich zu machen, umfasst nach herrschender Meinung auch den Ausweis des Privatvermögens. ⁵⁷⁾ Gleichwohl hat sich in der Praxis die Übung entwickelt, das Privatvermögen nicht in der Handelsbilanz auszuweisen. Der Grund dafür ist in der vielfach vertretenen Auffassung zu sehen, dass Hauptaufgabe der Bilanz die Darstellung des Erfolges eines Betriebes sei und dass damit nur das werbende Vermögen, das diesen Erfolg bewirkt habe, auszuweisen sei. ⁵⁸⁾

In der Steuerbilanz bleibt jedwedes Privatvermögen ausser Ansatz, auch dann, wenn es der Steuerpflichtige in seiner Handelsbilanz aufgeführt hat. ⁵⁹⁾

⁵⁷⁾ RG. U. v. 10.1.1908, II 841/o7, RGSt 41, 41; Baumbach-Duden § 38 Anm. 3a; von Gierke S. 111; Schlegelberger § 38 Anm. 14.

⁵⁸⁾ Brönner S. 2; Römer a.a.O. S. 1267; Schmalenbach S. 16; Wolf a.a.O. S. 619; Herrmann-Heuer § 4 Anm. 10 deuten bereits eine Abänderung des § 39 HGB durch gewohnheitsrechtliche Übung an. Das geht indessen zu weit. Entgegen dem Wortlaut der §§ 38, 39 HGB und seiner von jeher einhelligen Interpretation durch Literatur und Rechtsprechung kann sich kein entgegengesetztes Gewohnheitsrecht bilden, das diese Vorschriften ausser Kraft setzen würde.

⁵⁹⁾ BFH. U. v. 22.12.1955, IV 527/54, Bd. 62 S. 173.

Entscheidende Bedeutung kommt der Bilanzierung und buchmässigen Behandlung des gewillkürten Betriebsvermögens zu. Während die dieser Vermögensart zugehörigen Wirtschaftsgüter handelsrechtlich stets zu erfassen sind, da insoweit eine Unterscheidung von Betriebsvermögen und Privatvermögen entfällt, sind ihre steuerliche Bilanzierung und buchmässige Behandlung als betriebliche in der Regel als Indiz für die Zurechnung dieser indifferenten Wirtschaftsgüter zum Betriebsvermögen anzusehen. Zwar entscheidet allein der Wille des Kaufmanns über die Zurechnung zu der einen oder anderen Vermögensart. Der Wille muss jedoch nach aussen kundgetan worden sein, da rein innere Vorgänge wie im Zivilrecht so auch im Steuerrecht ohne Bedeutung sind. Der Wille des Steuerpflichtigen allein reicht für eine steuerlich beachtliche Zurechnung nicht aus; er ist meistens nur schwer zu erforschen. Erst die Verobjektivierung des Willens ist für die Zurechnung entscheidend.

Diese Verobjektivierung ist nach ständiger Rechtsprechung des RFH mangels anderer Möglichkeiten der Willensäusserung in der bilanziellen und buchmässigen Behandlung der Wirtschaftsgüter zu sehen, soweit sich eben nicht aus dem Wesen des Betriebes und der tatsächlichen Behandlung der Wirtschaftsgüter etwas anderes ergibt. 60)

60) RFH, U. v. 23.3.1932, VI A 504/32, RStBl 1932 S. 543; U. v. 8.6.1932, VI A 509/32, RStBl 1932 S. 1063; U. v. 21.6.1932, VI A 1149/31, RStBl 1932 S. 735; U. v. 12.12.1935, VI A 858/35, RStBl 1936 S. 694; U. v. 5.8.1936, VI A 357/36, RStBl 1936 S. 1112; U. v. 14.9.1938, VI 565/38, RStBl 1938 S. 1063; U. v. 27.8.1941, VI 266/41, RStBl 1941 S. 830; Becker StW 1937, Teil I, Sp. 1493 ff; Bühler-Scherpf § 13 I S. 225.

Es ist allerdings zu beachten, dass die Aufnahme der Wirtschaftsgüter in die Bilanz allein noch keine hinreichende Willenskundgebung darstellt, da nach §§ 38, 39 HGB auch das Privatvermögen aktivierungspflichtig ist. Vielmehr muss die entsprechende tatsächliche und buchmässige Behandlung hinzutreten.⁶¹⁾ Sind diese Voraussetzungen erfüllt, so kann auch der Gewerbetreibende mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG gewillkürtes Betriebsvermögen führen.⁶²⁾ Denn entscheidend ist, dass der Wille erkennbar geäussert werden kann. Das ist aber auch bei einer ordnungsmässigen Buchführung nach § 4 Abs. 1 EStG möglich, umsomehr, als es ja auf die Einstellung der indifferenten Wirtschaftsgüter in die Bilanz allein nicht ankommt. Indessen muss die Erfüllung der weiteren Voraussetzung, nämlich die sachliche Beziehung der indifferenten Wirtschaftsgüter zum Betrieb hinzutreten. Daher kann der Wille des Kleingewerbetreibenden, ein Wirtschaftsgut zum Betriebsvermögen zu ziehen, auch bei entsprechender ordnungsmässiger Buchung dann nicht als beachtlich angesehen werden, wenn das Wirtschaftsgut dem Betrieb nicht wirklich dient, sondern offensichtlich branchefremd ist und aus rein spekulativen Gründen dem Betriebsvermögen zugerechnet wird.⁶³⁾

61) Bömner S. 80 ff; Groener S. 30 ff; RFH. U. v. 17. 12.1924, VI e A 157/24, Bd. 15 S. 152.

62) Vgl. auch oben S. 13.

63) Ähnlich: FG München. U. v. 22.11.1956, I 197/56, DStZ Eildienst 1957 S. 226.

b. Die Abgrenzung bei der Mitunternehmerschaft.

Bei der Mitunternehmerschaft sind sämtliche Wirtschaftsgüter, die ihrem Betrieb dienen, Betriebsvermögen.⁶⁴⁾ Eine Abgrenzung zwischen Privatvermögen und Betriebsvermögen kommt hier nicht in Betracht, weil die Mitunternehmerschaft kein Privatvermögen haben kann, sondern nur der einzelne Mitunternehmer ausserhalb des Gesamthandsvermögens. Daher gilt in Zweifelsfällen die Vermutung, dass alle Geschäfte, die die Mitunternehmerschaft oder die Mitunternehmer im Rahmen des Betriebes der Mitunternehmerschaft tätigen, Betriebsfälle sind und die damit erworbenen Wirtschaftsgüter zum Betriebsvermögen gehören.⁶⁵⁾

Soweit die Wirtschaftsgüter nicht im Eigentum der Mitunternehmerschaft, sondern in dem eines oder mehrerer Mitunternehmer stehen, trifft die gleiche Unterscheidung zu wie für den Einzelunternehmer. Die hinsichtlich des notwendigen Betriebsvermögens für den Einzelunternehmer aufgestellten Grundsätze sind, wie oben⁶⁶⁾ ausgeführt, auch auf die Mitunternehmer auszudehnen.

Nun hat zwar die Lehre vom notwendigen Betriebsvermögen bei der Mitunternehmerschaft dadurch wesentlich an Bedeutung verloren, dass - erstmals durch das EStG von 1934 - in § 15 Ziff. 2 EStG die Vergütungen des Mit-

64) Brönner S. 86 (b.b.).

65) Bühler, Steuerrecht der Gesellschaften § 7 1 S. 47; RFH, U. v. 10.3.1937, VI A 104/37, RStBl 1937 S. 924.

66) S. 29 ff.

unternehmers für die der Mitunternehmerschaft geleisteten Dienste und Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern dem Gewinn des Mitunternehmers zugerechnet werden. Nach wie vor findet sie aber Beachtung bei Wertschwankungen und Veräußerungsgewinnen und -verlusten solcher Wirtschaftsgüter, die ohne gesamthänderische Bindung wesentliche Grundlage des Betriebes sind.

Sofern also Wirtschaftsgüter notwendiges Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft darstellen, sind sie ohne Rücksicht auf die zivilrechtliche Zuordnung der Mitunternehmerschaft zuzurechnen. Auch bei der Mitunternehmerschaft kommt es nicht darauf an, ob die zum notwendigen Betriebsvermögen gehörigen Wirtschaftsgüter in der Ertragssteuerbilanz aufgeführt sind, da allein die tatsächlichen Beziehungen der Wirtschaftsgüter zum Betrieb die Frage der Zugehörigkeit beantworten.⁶⁷⁾ Überlassen die Mitunternehmer ihrem Betrieb ihnen gehörige Wirtschaftsgüter, die weder notwendiges Betriebsvermögen noch notwendiges Privatvermögen sind, so kann die Mitunternehmerschaft diese als gewillkürtes Betriebsvermögen führen. Dabei beweist die Aufnahme dieser Wirtschaftsgüter in der Bilanz der Mitunternehmerschaft im allgemeinen schon die Zugehörigkeit der Wirtschaftsgüter zum Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft.⁶⁸⁾ Denn im Gegensatz zum Einzelunternehmer kann

⁶⁷⁾ Meilicke, a.a.O. Sp. 899 ff; RFH, U. v. 12.2.1936, VI A 21/36, RStBl 1936 S. 787.

⁶⁸⁾ RFH, U. v. 16.6.1937, VI A 306/36, StW 1937 Nr. 420; U.v. 23.3.1938, VI 755/37, RStBl 1938 S. 565.

die Mitunternehmerschaft kein Privatvermögen in der Handelsbilanz ausweisen, weil sie nur Betriebsvermögen führt. Der Bilanzausweis verobjektiviert daher den Willen der Mitunternehmer, die Wirtschaftsgüter dem Betrieb der Mitunternehmerschaft zuzurechnen. Allerdings darf die buchmässige und tatsächliche Behandlung dieser Wirtschaftsgüter der Einstellung in die Bilanz nicht entgegenstehen. Nur die einheitliche Behandlung dieser an sich indifferenten Wirtschaftsgüter kann eine Zurechnung zum Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft begründen.

3. Anlagevermögen und Umlaufvermögen

Untersucht man die dem Betrieb dienenden Wirtschaftsgüter hinsichtlich der Art ihrer betrieblichen Nutzung, so lassen sich zwei Gruppen feststellen, die man entsprechend den in § 131 AktG enthaltenen Gliederungsschema in Anlagevermögen und Umlaufvermögen einteilt. Das Anlagevermögen besteht aus solchen Wirtschaftsgütern, die durch dauernde Verwendung im Betrieb dessen Zwecken dienen. Es ist der Teil des Betriebsvermögens, der nicht zur Veräusserung bestimmt ist und die Struktur des Produktions- und Leistungsprozesses ausmacht. Das Umlaufvermögen ist die Summe der Wirtschaftsgüter, die zum Umsatz, d.h. zum Verbrauch oder zur Veräusserung, bestimmt sind, dem Unternehmen im allgemeinen also nur kurze Zeit gehören. Nach dem Umlaufvermögen richtet sich der Gegenstand des Betriebes.

Während das Anlagevermögen aus notwendigen und gewillkürtem Betriebsvermögen bestehen kann, ist das Umlaufs-

vermögen, jedenfalls soweit es Betriebsgegenstand ist, stets notwendiges Betriebsvermögen, da es für die Betriebsausübung wesentliche Grundlage bildet.

Wann im Einzelfall ein Wirtschaftsgut zu der einen oder anderen Betriebsvermögensgruppe gehört, ist nicht immer leicht zu beantworten. Als entscheidend ist die Zweckbestimmung des Wirtschaftsguts durch den Betriebsinhaber anzusehen, nicht aber die Art des Wirtschaftsguts. 69)

69) Groener S. 20.

Herrmann - Heuer § 4 Anm. 23 - 24.

Die Unterscheidung zwischen Anlagevermögen und Umlaufvermögen ist zu trennen von der zwischen notwendigem und gewillkürtem Betriebsvermögen.

Auch bei notwendigem Betriebsvermögen kann der Gewerbetreibende über die Zurechnung zum Anlagevermögen oder Umlaufvermögen bestimmen. So kann zum Beispiel ein Schreibmaschinenhändler durchaus darüber bestimmen, ob eine Schreibmaschine, die er erstanden hat, zum Anlage- oder zum Umlaufvermögen zu rechnen ist. Im ersten Falle verwendet er die Maschine in seinem eigenen Büro, im anderen Fall beabsichtigt er, sie wieder zu veräußern. Dabei gehört die Schreibmaschine zum notwendigen Betriebsvermögen, ganz gleich, welcher Bestimmung der Händler sie zugeführt hat.

III. Anteil und Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft

1. Der Begriff des Anteils an einer Kapitalgesellschaft

Ein besonderes Charakteristikum der Kapitalgesellschaften ist das ziffernmässig festgelegte Grund- oder Stammkapital, das in Teile zerlegt wird, deren Erwerb die Gesellschafterstellung begründet. Diese Teile des Gesellschaftskapitals einer Kapitalgesellschaft sind die Anteile. Mit ihrer Übernahme nimmt der Gesellschafter an der Kapitalgesellschaft teil, d.h. er erhält alle durch seine Gesellschafterstellung begründeten Rechte und Pflichten. Der Anteil verkörpert demnach die gesellschaftsrechtlichen Rechte und Pflichten.

Diese lassen sich in zwei Gruppen zusammenfassen: Die Rechte und Pflichten vermögensrechtlicher Natur und die personenrechtlichen Inhalts. Zu den ersten zählen beispielsweise das Dividenderecht, der Anspruch auf einen Teil des Liquidationserlöses, die Einlagepflicht und die Nachschusspflicht. Die zweite Gruppe enthält alle Herrschafts- und Verwaltungsrechte, insbesondere das Stimmrecht sowie durch Satzung festgelegte Pflichten, wie etwa die Pflicht zur Geschäftsführertätigkeit oder das Konkurrenzverbot.

Fehlen die den Anteil bestimmenden Vermögens- und Personenrechte, so ist handelsrechtlich kein Anteil gegeben. Daher stellen die an einer Kapitalgesellschaft bestehenden reinen Forderungsrechte, wie Schuldverschreibungen und Genussrechte, keinen Anteil dar. Sie gewähren dem Inhaber lediglich eine

Gläubigerstellung, sei es vermögens- oder personenrechtlicher Natur, sind aber nie mit der über die blosser Gläubigerstellung hinaus gehenden Mitgliedschaft, die eben den handelsrechtlichen Anteil ausmacht, verbunden. 70)

Der einkommensteuerliche Begriff des Anteils ist - wie § 53 EStDV ausweist 71) - weiter gefasst als der handelsrechtliche. Einkommensteuerrechtlich sind Anteile Aktien, Kuxe, Genußscheine, Anteile an einer GmbH oder ähnliche Beteiligungen und Anwartschaften auf solche Beteiligungen. Es gehören also auch solche Rechte oder Anwartschaften auf solche Rechte zu den Anteilen, die dem Inhaber nur eine Gläubigerstellung

70) Gadow in Grosskom. AktG § 174 Anm. 1; Hueck S. 168 ff; Mathews a.a.O. S. 241.

71) § 53 EStDV erläutert den § 17 EStG und stellt den Begriff des Anteils an einer Kapitalgesellschaft enumerativ fest. Diese Begriffserläuterung gilt nicht nur für den § 17 EStG, wenngleich auch in Abs. 1 von Anteilen "im Sinne des § 17" gesprochen wird. Vielmehr hat diese Begriffserläuterung für den einkommensteuerlichen Begriff des Anteils an einer Kapitalgesellschaft schlechthin Gültigkeit. Denn für die Begriffsbestimmung des Anteils kommt es nicht darauf an, ob der Anteil zum Privatvermögen des Steuerpflichtigen gehört, was für die Besteuerung nach § 17 EStG Voraussetzung ist. Ebenso gut können die in § 53 EStDV genannten Anteile auch zum Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen zählen. In diesem Falle würde bei ihrer Veräusserung eine Besteuerung nach § 17 EStG entfallen, ohne dass indessen hinsichtlich der Begriffsbestimmung des Anteils eine andere Beurteilung Platz griffe.

zur Kapitalgesellschaft vermitteln. Einkommensteuerlich ist es unbeachtlich, ob die Anteile Mitverwaltungsrechte, insbesondere das Stimmrecht, verkörpern.⁷²⁾

Indessen ist nicht jedes Forderungsrecht auch Anteil. § 17 EStG spricht sowohl von einer Beteiligung "am Kapital der Gesellschaft" (Abs. 1 Satz 1) wie von einer Beteiligung "an der Kapitalgesellschaft" (Abs. 1 Satz 2). Mit beiden Ausdrucksweisen ist, ebenso wie mit der in § 9 Abs. 1 KStG, eine Beteiligung am Gesellschaftskapital gemeint.⁷³⁾ Daher ist nur ein solches Gläubigerrecht einkommensteuerlich Anteil, das in irgendeiner Form mit einer Beteiligung am Gesellschaftskapital oder - wenn solches nicht vorhanden ist, wie bei der bergrechtlichen Gewerkschaft - am Vermögen der Gesellschaft derart verbunden ist, dass es eine Anteilnahme am Gewinn oder, im Falle der Liquidation, am Erlös gewährt.⁷⁴⁾

⁷²⁾ RFH, U. v. 17.4.1934, I A 316/32, Bd. 36 S. 43 (54). Ohne Bedeutung für die Anteilseigenschaft ist auch, ob das Recht an der Kapitalgesellschaft verbrieft ist oder nicht. Daher trifft die von Biedermann a.a.O. S. 1 gegebene Definition des Anteils nicht zu.

⁷³⁾ Darauf deutet auch § 7 Satz 2 KStG hin, wonach nur solche Genußscheine im Sinne dieser Vorschrift beachtlich sind, mit denen das Recht auf Verteilung am Gewinn und am Liquidationserlös der Kapitalgesellschaft verbunden ist.

⁷⁴⁾ Blümich - Falk § 17 Anm. 2; Blümich - Klein - Steinbring § 9 Anm. 3 (1); Herrmann - Heuer § 17 Anm. 5; § 9 KStG Anm. 9; Strutz § 30 Anm. 35; RFH, U. v. 28.4.1936, I A 19/36, RStBl 1936 S. 770.

Demnach sind die einer Kapitalgesellschaft in Form von Obligationen oder Darlehen gewährten Kredite keine Kapitalanteile. Sie sind fest verzinslich und gewähren keinen Anteil am Gewinn oder Liquidationserlös. Ausnahmen bilden die partiarischen Darlehen und die diesen ähnlichen stillen Beteiligungen an einer Kapitalgesellschaft; sie sind einkommensteuerliche Anteile, weil sie einen Anteil am Gewinn geben. 75)

Zweifelhaft kann die Anteilseigenschaft dann werden, wenn der Darlehnsgeber zwar nur eine reine Darlehnsforderung gegen die Kapitalgesellschaft hat, diese ihn jedoch im Hinblick auf die Höhe und Notwendigkeit der Aufnahme des Kredits einen weitgehenden Einfluss auf die Geschäfte der Gesellschaft gewährt. Hier würde sich die Anteilseigenschaft nicht in bestimmten Vermögensrechten, nämlich in dem Anspruch auf Gewinn oder Liquidationserlös offenbaren, sondern in einer Art Mitgliedschaftsrecht personenrechtlichen Inhalts. Der Darlehnsgeber gewinnt mit Hingabe des Darlehns die Möglichkeit wirtschaftlich erheblicher Einflussnahme, die sonst nur auf Grund einer Stimm-

75) Kein Kapitalanteil ist die sogenannte atypische stille Beteiligung, da diese eine Beteiligung am Betrieb der Kapitalgesellschaft und nicht an der Kapitalgesellschaft selbst darstellt (vgl. Weipert in RGR - Kom. z. HGB § 335 Anm. 18). Sie ist als Mitunternehmerschaft zwischen der Kapitalgesellschaft und einem stillen Teilhaber anzusehen. BFH, U. v. 20.8.1954, I 130/53 U BStBl 1954 III S 336; Oermann - Meuschel S. 156; vgl. auch Littmann DStZ (A) 1955 S. 107.

majorität zu erlangen ist. 76) Es hängt indessen von den Organbeschlüssen der Gesellschaft ab, ob sie dem Darlehnsgeber im Einzelfall wirtschaftlichen Einfluss geben will oder nicht. Dem Darlehnsgeber fehlt ein rechtlich fundierter Anspruch auf Ausübung mitgliedschaftlicher oder mitgliedschaftsähnlicher Rechte. Daher gewährt die Hingabe eines Darlehns an einer Kapitalgesellschaft auch unter diesen Voraussetzungen einkommensteuerlich keinen Anteil, es sei denn, dass die Einflussnahme auf die Kapitalgesellschaft dem Darlehnsgeber vertraglich zugesichert worden ist. Im letzten Falle kann die Darlehnsforderung als Anteil angesehen werden, weil sie trotz fester Verzinsung und mangelnder Beteiligung an den Anlagewerten mit einem Anspruch auf Beteiligung personenrechtlicher Art ausgestattet ist und daher Mitverwaltungsrechte gewährt, die sonst nur Gesellschaftern zustehen. Man kann diese Anteilsform wohl als summarische personenrechtliche Unterbeteiligung an den Anteilen sämtlicher Gesellschafter bewerten, da diese in einem bestimmten Umfang auf die Ausübung ihrer Mitverwaltungsrechte zugunsten des Darlehnsgebers verzichten.

Dieser Beurteilung entspricht die bei der Einzelunterbeteiligung als Form der stillen Beteiligung. Die Unterbeteiligung hat ihrer Natur nach nur Vermögensrechte zum Inhalt. Der Hauptbeteiligte verpflichtet sich, an den Unterbeteiligten den Gewinn aus seinem Geschäftsanteil ganz oder teilweise abzuführen. Die Mitverwaltungsrechte werden ausschliesslich von den Hauptbeteiligten

76) Ähnliches ist bei Mietverträgen und Pachtverträgen zwischen einer Kapitalgesellschaft und einem Nichtgesellschaftler denkbar.

ausgeübt, wenngleich auch eine Verpflichtung des Hauptbeteiligten dahin getroffen werden kann, dass dieser nach Weisung des Unterbeteiligten von seinem Stimmrecht in einem bestimmten Sinne Gebrauch macht.

Einkommensteuerlich liegt auch hier ein Anteil des Unterbeteiligten vor, da ja zumindest ein Anteil am Gewinn der Kapitalgesellschaft - wenn auch mittelbar durch den Anteil des Hauptbeteiligten - besteht. Für den Unterbeteiligten gilt einkommensteuerlich das gleiche wie für den Hauptbeteiligten. Auf die Gestaltung des Unterbeteiligungsverhältnisses kommt es nicht an. ⁷⁷⁾

Was für den Anteil selbst gilt, muss auch für ein beschränkt dingliches Recht am Anteil gelten, das dem Inhaber die Nutzung des Anteils gewährt. So sind das Nutzungspfandrecht und der Niessbrauch an einem Anteil einkommensteuerlich als Anteil zu erfassen, da dem Inhaber die Nutzung des Gesellschaftsanteils gewährt wird (§§ 1273, 1213 und 1068, 1030 BGB).

Zusammenfassend lässt sich für den Begriff des Anteils an einer Kapitalgesellschaft folgendes feststellen :

Handelsrechtlich ist unter einem Anteil an einer Kapitalgesellschaft ein Teil des Gesellschaftskapitals zu verstehen, mit dessen Übernahme alle Rechte und Pflichten eines Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft begründet werden.

Einkommensteuerrechtlich umfasst der Anteil

- a. die handelsrechtlichen Anteile,
- b. die Forderungsrechte an eine Kapitalgesellschaft, die das Recht auf Verteilung des Gewinns oder Liquidationserlöses oder beider einschliessen,

⁷⁷⁾ Vgl. Otto a.a.O. S. 214.

- c. die Forderungsrechte an eine Kapitalgesellschaft, die mit einem Anspruch auf Ausübung von Mitverwaltungsrechten verbunden sind,
- d. Anwartschaften und beschränkt dingliche Nutzungsrechte an einkommensteuerlichen Anteilen.

2. Kapitalgesellschaften und Anteilsformen

Welche Vereinigungen zu den Kapitalgesellschaften gehören, ist für das Handelsrecht nicht gesetzlich bestimmt. Diese Feststellung ist vielmehr auf Grund der für die einzelnen Gesellschaften vom Gesetzgeber bezeichneten Charakteristiken zu treffen. Im Vordergrund stehen die reine, unpersönliche Kapitalbeteiligung, die Beschränkung der Haftung auf das Vermögen der Gesellschaft und die Drittorganschaft.⁷⁸⁾ Gesellschaften, die diese Charakteristiken aufweisen, sind die Aktiengesellschaft (§§ 1, 70 ff AktG), die Gesellschaft mit beschränkter Haftung (§§ 13 Abs. 2, 19, 35 ff GmbHG) und die Kommanditgesellschaft auf Aktien (§§ 219 ff AktG).

Für das Steuerrecht bestimmt die Vorschrift des § 1 Abs. 1 Ziff. 1 KStG⁷⁹⁾, welche Personenvereinigungen zu den Kapitalgesellschaften zählen. Danach werden ausser den handelsrechtlichen Kapitalgesellschaften auch die Kolonialgesellschaften und bergrechtlichen Gewerkschaften den Kapitalgesellschaften zugerechnet. Demnach sind im Steuerrecht nicht nur die Anteilsmöglichkeiten, sondern auch die Anteilsformen zahlreicher als im Han-

⁷⁸⁾Hueck S. 8.

⁷⁹⁾Vgl. auch § 5 Abs. 1 Kapitalverkehrssteuergesetz.

delsrecht. Im einzelnen sind dazu die folgenden Anteilsformen einkommensteuerlich als Anteile anzusehen.

a. Die Anteile an einer AG

" Die wirtschaftliche Bedeutung der AG beruht auf der Möglichkeit, mit ihrer Hilfe grosse Kapitalbeträge, wie sie das moderne Grossunternehmen benötigt, aufzubringen." ⁸⁰⁾ Daraus erklärt sich die Vielzahl der Anteile- und Gläubigerrechtsformen, die bei der AG, ungleich grösser als bei jeder anderen Unternehmensform, gegeben ist.

Als Anteile nach Handels- wie nach Einkommensteuerrecht kommen die Aktien jeder Gattung in Betracht, ganz gleich, ob sie Inhaber- oder Namensaktien, frei übertragbar oder vinkuliert sind. Vorzugsaktien mit Stimmrecht und Stammaktien sind insoweit gleich zu behandeln. ⁸¹⁾

Zu den Anteilen gehören auch die auf Grund einer effektiven Kapitalerhöhung ausgegebenen jungen Aktien, mit Ausnahme der stimmrechtlosen Vorzugsaktien, als welche junge Aktien ausgegeben werden können. Die stimmrechtlosen Vorzugsaktien gewähren eine Vorzugsdividende. Es fehlt ihnen das wesentlichste Mitverwaltungsrecht, das Stimmrecht, es sei denn, die Vorzugsdividende wird nicht ausgeschüttet. Weiter zählen zu den handels- wie einkommensteuerrechtlichen Anteilen die auf Grund einer nominalen Kapitalerhöhung ausgegebenen Gratisaktien, die

⁸⁰⁾ Hueck S. 110.

⁸¹⁾ Allerdings enthalten die Vorzugsaktien gegenüber den Stammaktien eine Verdichtung der Anteilseigenschaft, indem sie Vorzugsrechte vermögens- oder personenrechtlichen Inhalts gewähren, wie beispielsweise Vorzugsdividende oder mehrfaches Stimmrecht.

nach einer bedingten Kapitalerhöhung (§ 159 Abs. 1 AktG) ausgegebenen Bezugsaktien sowie die Interimscheine, die ebenfalls die vollen Mitgliedschaftsrechte gewähren.

Einkommensteuerlich, nicht handelsrechtlich, zählen zu den Anteilen die Gewinnschuldverschreibungen, die ihrem Inhaber eine irgendwie geartete Beteiligung am Gewinn der AG derart geben, dass seine Rechte mit den Gewinnanteilen der Aktionäre in Verbindung gebracht werden ⁸²⁾, ferner die oben erwähnten Vorzugsaktien ohne Stimmrecht und die Genußscheine, soweit sie einen Anteil am Reingewinn oder Abwicklungserlös gewähren. Das gleiche gilt für alle gesetzlichen und vertraglichen Bezugsrechte, da sie eine Anwartschaft auf Anteile geben, also insbesondere für die Wandelsschuldverschreibungen ⁸²⁾ und das Bezugsrecht nach § 153 AktG ⁸³⁾.

Demgegenüber sind keine Anteile die reinen Forderungsrechte an eine AG wie die zur Kreditbeschaffung ausgegebenen Inhaberschuldverschreibungen und blankogirierten Verpflichtungsscheine an Order. Gleiches gilt für die

⁸²⁾ Dementsprechend sind die Gewinn- und die Wandelschuldverschreibungen auch von der Besteuerung nach § 23 EStG gemäss Abs. 2 Ziff. 1 dieser Vorschrift ausdrücklich nicht ausgenommen worden, wie das bei den übrigen Schuldverschreibungen, die reine Forderungsrechte und daher keine Anteile sind, der Fall ist.

⁸³⁾ Littmann 5. Aufl. § 17 Anm. 2 und 11. Auf die Streitfrage, ob die Veräusserung von Bezugsrechten eine Besteuerung nach § 17 oder 23 EStG auslöst (vgl. Stegmaier a.a.O. S. 150), braucht hier nicht eingegangen zu werden, da jedenfalls nicht zweifelhaft ist, dass Bezugsrechte einkommensteuerlich zu den Anteilen zählen.

Genußscheine, die andere Genussrechte als Gewinn und Abwicklungserlös gewähren, wie zum Beispiel die Benutzung der Anlagen des Unternehmens, sowie für die ausschliesslich Forderungsrechte verbriefenden Coupons und Talons. 84)

b. Die Anteile an einer GmbH und an einer KG auf Aktien

Der Aktie als Anteil bei der AG entspricht der Geschäftsanteil bei der GmbH. Da dieser im Gegensatz zur Aktie teilbar ist, ist auch der Teil eines Geschäftsanteils Anteil an der GmbH. Auch wenn der Geschäftsanteil mehreren zusteht, so dass die Mitgliedschaftsrechte nur gemeinsam ausgeübt werden können, besteht für den einzelnen ein Anteil an der GmbH, weil ihm - wenn auch im Verein mit den Mitberechtigten - Mitgliedschaftsrechte zustehen. Bezüglich der Genussrechte, die an einer GmbH bestehen, gilt dasselbe wie für die an der AG. Sofern sie einen Anteil am Gewinn oder an den Anlagewerten gewähren, sind sie einkommensteuerlich als Anteile zu behandeln.

Entsprechend den Anteilen an einer AG sind auch die Anteile an einer KG auf Aktien zu behandeln. Hier ergeben sich die gleichen Abgrenzungen der Anteilsformen wie bei

84) Von dem Dividenderecht als solchem, das untrennbares Anteilsrecht ist, ist die daraus entspringende Forderung auf Dividende eines bestimmten Jahres zu unterscheiden. Die letztere entsteht als selbständiges Forderungsrecht, wenn die Hauptversammlung über die Gewinnverteilung einen Beschluss gefasst hat. Der Coupon dient nur der Übertragung der Forderung, die der Einwirkung der Hauptversammlung nunmehr entzogen ist, und darf daher nicht als Gewinnanteilsrecht aufgefasst werden. Das gleiche gilt für den Talon, der lediglich ein Recht auf Aushändigung eines neuen Couponbogens beinhaltet.

der AG. Nicht zu den Anteilen an einer Kapitalgesellschaft zählen die Anteile der Komplementäre, soweit diese nicht zugleich Kommanditaktionäre sind. Die Komplementäre brauchen nicht kapitalmässig beteiligt zu sein. Sie sind als persönlich haftende Gesellschafter Mitunternehmer (§ 15 Ziff. 3 EStG).

c. Die Anteile an Kolonialgesellschaften und bergrechtlichen Gewerkschaften.

Die Kolonialgesellschaften sind in der Form der AG ähnliche Kapitalgesellschaften und als solche Körperschaften des öffentlichen Rechts. Ihr Zweck ergibt sich aus § 11 des Schutzgebietgesetzes vom 17.4.1880 in der Fassung vom 10.9.1900 (RGBl S. 812). Danach dienten sie der Kolonisation der ehemals Deutschen Schutzgebiete. Nach 1918 wurden diese Gesellschaften liquidiert oder mit anderen Aufgaben befasst. Die noch heute an der Hamburger Börse gehandelten Anteilscheine werden als "Kolonialwerte" bezeichnet. Sie verkörpern wie die Aktien die Mitgliedschaftsrechte.

Bei den auf Landesrecht beruhenden bergrechtlichen Gewerkschaften bestehen die Anteile entweder in dem Bruchteilseigentum an den Liegenschaften oder in unteilbaren Geschäftsanteilen am Vermögen der Gewerkschaft. Die erste Anteilsform besteht bei Gewerkschaften des älteren Rechts, die im Gegensatz zu allen anderen in § 1 KStG aufgezählten Kapitalgesellschaften keine eigene Rechtspersönlichkeit besitzen. Sie sind keine Kapitalgesellschaften; an die Stelle des Gesellschaftskapitals treten bei ihnen die Liegenschaften. Die jeweils an einem Bergwerk bestehenden 128 Anteile werden Altkuxe genannt.

Die zweite der bezeichneten Anteilsform besteht bei den Gewerkschaften des neuen Rechts. Diese sind rechtsfähig. Ihre Anteile, die 100, 1000 oder ein Vielfaches von 1000, höchstens jedoch 10.000 betragen, sind die Neukuxe. Die Kuxe lauten auf den Namen; ihre Inhaber werden im Gewerkenbuch eingetragen. Durch Blankozession erhalten die Kuxe jedoch nahezu die Beweglichkeit von Inhaberpapieren.

Zu den bergrechtlichen Gewerkschaften gehören auch die sogenannten Pfännerschaften, die die Gewinnung von Steinsalz oder Salinen betreiben. Ihre Anteile werden als "Pfannen" bezeichnet. ⁸⁵⁾

3. Der Begriff der Beteiligung an einer Kapital- ----- gesellschaft -----

Das Aktienrecht unterscheidet in § 131 Abs. 1 A II Ziff. 6 AktG zwischen einem Anteil und einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft. Für das Vorliegen eines unter "Beteiligungen" zu aktivierenden Kapitalanteils ist erforderlich, dass die AG einen Teil des in dem anderen Unternehmen arbeitenden Kapitals besitzt. Das kann bei einer AG durch die Übernahme von Kapitalanteilen erfolgen. Die Beteiligung setzt also einmal einen Anteil an einer Kapitalgesellschaft voraus.

Zum anderen ist Voraussetzung, dass die AG nicht nur die Absicht verfolgt, ihr Geld nutzbringend anzulegen, sondern einen für sie günstigen geschäftlichen Einfluss nehmen will. Für das Vorliegen der zweiten Voraussetzung stellt § 131 AktG eine widerlegbare Vermutung auf:

Besitzt die AG mehr als 25 v.H. des Gesellschaftskapi-

⁸⁵⁾ Herrmann - Heuer § 1 KStG Anm. 17.

tals des anderen Unternehmens, so ist das im Zweifel als Beteiligung anzusehen. ⁸⁶⁾

Diese Vermutung ist indessen durch den Nachweis widerlegbar, dass die AG nur eine sichere und gewinnbringende Geldanlage beabsichtigt und keinen Einfluss auf das andere Unternehmen nimmt, dessen Branche völlig fernsteht oder der Anteilsbesitz nur ein vorübergehender ist. Umgekehrt kann auch ein geringerer Anteilsbesitz als 25 v.H. als Beteiligung angesehen werden, wenn die AG sich dadurch einen Einfluss auf die andere Kapitalgesellschaft sichern will. ⁸⁷⁾ Entscheidend für das Vorliegen einer Beteiligung ist daher das Ziel des Anteilsbesitzes.

Unter einer Beteiligung im Sinne des § 131 Abs. 1 A II Ziff. 6 AktG wird man demnach eine auf die Dauer berechnete Mitgliedschaft der AG an einer Kapitalgesellschaft zu verstehen haben mit dem Ziel, durch wirtschaftliche Einflussnahme auf die Kapitalgesellschaft

⁸⁶⁾ Von mehr als dem vierten Teil des Gesellschaftskapitals des anderen Unternehmens geht das Gesetz um dessen willen aus, weil damit die Sperrminorität gegeben ist (§§ 146 AktG, 53 GmbHG). Mit dem Verfügungsrecht über Aktien, deren Nennbetrag zusammen mehr als 25 v.H. des gesamten Nennkapitals beträgt - in der Praxis genügt meist weniger Kapital, da in der Hauptversammlung selten das gesamte Kapital vertreten ist - kann jede Satzungsänderung auch dann verhindert werden, wenn auf der Gegenseite Mehrstimmrechtsaktien sind.

⁸⁷⁾ Als Beteiligung im Sinne des Gesetzes über die Eröffnungsbilanz in DM und die Kapitalneufestsetzung vom 21. 8. 1949 (BGBl 1950 I S. 2) gelten bereits Anteile, deren Nennbeträge insgesamt 10 v.H. des Grundkapitals erreichen.

auf den Betriebsertrag der beteiligten AG einzuwirken. ⁸⁸⁾

Im Gegensatz zum Aktienrecht kennt das Steuerrecht keine wesensmässige Scheidung der Begriffe Anteil und Beteiligung. Vielmehr werden sie synonym gebraucht. ⁸⁹⁾

Auch der in § 17 Abs. 1 EStG definierte Begriff der wesentlichen Beteiligung entspricht nicht dem Begriff der Beteiligung im Sinne des § 131 AktG. Die wesentliche Beteiligung nach § 17 EStG setzt nur einen Anteilsbesitz von mehr als einem Viertel des Gesellschaftskapitals voraus.

Eine darüberhinausgehende Einflussnahme auf die Kapitalgesellschaft mit dem Ziel, durch den Anteilsbesitz auf den Betriebsertrag des Beteiligten einzuwirken, kommt schon deshalb nicht in Betracht, weil § 17 EStG nur Beteiligungen erfasst, die nicht zu

⁸⁸⁾ Brönner S. 257 ("Beteiligungen");
Ritter § 131 Anm. A II; Schilling in
Hachenburg § 42 Anm. 19;
Teichmann - Koehler § 131 Anm. 36;
van der Velde a.a.O. S. 240.

⁸⁹⁾ Vgl. §§ 9 KStG, 60 BewG, 17 Abs. 1
EStG, 53 EStDV.

einem Betriebsvermögen gehören. 90)

90) Im Hinblick darauf, dass § 5 EStG ausdrücklich an die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung anknüpft, erscheint es erwägenswert, auch in der steuerrechtlichen Terminologie die Begriffe des Anteils und der Beteiligung entsprechend § 131 AktG zu scheiden. Dabei ist folgendes zu berücksichtigen :

Für den Anteil sind in erster Linie die vermögensrechtlichen Mitgliedschaftsrechte an der Kapitalgesellschaft bedeutsam, insbesondere das Dividenderecht; das Stimmrecht nur, soweit es für den unmittelbaren Ertrag des Anteils von Belang ist. Denn der Anteilsinhaber ist nur an der sicheren und ertragreichen Anlage seines Geldes interessiert. Die Beteiligung, die einen Anteil am Gesellschaftskapital voraussetzt, ist dagegen an den personenrechtlichen Mitgliedschaftsrechten, also besonders am Stimmrecht, ausgerichtet. Sie zielt nicht nur auf Anlage des Geldes und unmittelbaren Ertrag, sondern auf Beeinflussung des Geschäftsablaufs der Kapitalgesellschaft. Der Beteiligte beabsichtigt, durch zweckentsprechende Einflussnahme auf die Kapitalgesellschaft, an der er beteiligt ist, den Betriebsertrag seines Unternehmens, das als Lieferant oder Abnehmer zu der Kapitalgesellschaft in wirtschaftlicher Beziehung steht, zu steigern.

Dazu gehört regelmässig eine quantitativ, d.h. in Bezug auf das Gesellschaftskapital hohe Beteiligung, da das Stimmrecht grundsätzlich proportional dem Gesellschaftskapital ist und ein wirtschaftlich erheblicher Einfluss eine Stimmenmehrheit bedingt. Ausnahmesweise kann eine qualitativ, d.h. in Bezug auf das Stimmrecht hohe Beteiligung ausreichen, wie bei Mehrstimmrechtsaktien.

Ist eine solche Beteiligung gegeben, so muss eine auf Dauer berechnete Einflussnahme auf die Kapitalgesellschaft mittels dieser Beteiligung hinzukommen.

Das eben unterscheidet Anteil und Beteiligung bei quantitativ gleich hohem Kapital: Die kapitalmässige Einflussnahme geht über den Zweck der ertragreichen Geldanlage hinaus; es soll mit eigengeschäftlichem Ziel auf die Gesellschaft eingewirkt werden.

Für die Beteiligung sind also im Gegensatz zum Anteil zwei Beziehungen wesentlich, nämlich die zu dem fremden Unternehmen - wie beim Anteil auch - und die zu dem eigenen Betrieb. Die letztere macht das Wesen der Beteiligung aus. Sie besteht darin, dass der mittelbare Ertrag der Beteiligung auf das Geschäftsergebnis des eigenen Betriebes direkt einwirkt. Beim Anteil ist diese Einwirkung ohne Bedeutung, weil sie nur indirekt ist. Betriebswirtschaftlich gefasst bedeutet das: Der Anteil erbringt in Form seiner Dividende, Gewinnanteile, Zinsen oder sonstigen Ausbeuten neutralen Ertrag.

Die Beteiligung erbringt neben dem neutralen Ertrag als das ihr wesentliche Merkmal die Steigerung des Betriebsertrages.

Auf eine Formel gebracht lassen sich die Beziehungen des Anteils und der Beteiligung wie folgt darstellen:

Anteil gewährt unmittelbaren Ertrag und indirekte eigenbetriebliche Einwirkung auf den Reinertrag (neutralen Ertrag), Beteiligung gewährt (unmittelbaren und) mittelbaren Ertrag und direkte (und indirekte) eigenbetriebliche Einwirkung auf den Reinertrag (Betriebsertrag).

Dieser Auffassung entsprechend müssten daher de lege ferenda in § 17 EStG die Worte "wesentliche Beteiligung" durch "wesentlicher Anteil" und in § 53 EStDV das Wort "Beteiligungen" durch "Anteil" ersetzt werden.

4. Anteil und Unternehmertätigkeit

Eine quantitative Abgrenzung des Anteils nach oben besteht nicht. Auch wenn sich sämtliche Anteile in einer Hand vereinen und die Kapitalgesellschaft dem alleinigen Einfluss eines einzigen Anteilsinhabers unterworfen ist, liegt ein Anteil vor. Wenn der Anteilinhaber durch dauernden Umsatz von Anteilen Gewinne zu erzielen sucht und mit dieser Art von Betätigung im Wirtschaftsleben hervortritt, liegt ein Gewerbebetrieb vor. 91)

Das gleiche gilt dann, wenn mehrfache wesentliche Beteiligungen vorliegen, wenn also der Steuerpflichtige in weitem Umfange Mehrheitsbeteiligungen an Kapitalgesellschaften besitzt und die Verwaltung und Beaufsichtigung dieser Gesellschaftsanteile eine so umfangreiche wirtschaftliche Betätigung erfordern, dass darin ein gewerblicher oder gewerbeähnlicher Betrieb gesehen werden muss. 92)

91) Vgl. oben S. 17; RFH, U. v. 4.6.1940, III 198/38, RStBl 1940 S. 933 (für die Einheitsbewertung); Herrmann - Heuer § 15 Anm. 9; Littmann 5. Aufl. § 15 Anm. 43.

92) Blümich - Falk § 15 Anm. 7 c; RFH, U. v. 29.7. 1936, VI A 159/36, RStBl 1936 S. 967; a.A. noch RFH, U. v. 4.6.1930, VI A 769/30, Bd. 27 S. 89.

Z W E I T E R T E I L

D i e Z u r e c h n u n g d e r A n t e i l e
= = = = =
d e s E i n z e l g e w e r b e t r e i b e n d e n
= = = = =

I. Die Zurechnung der Anteile zum notwendigen Privatvermögen

Ob Anteile an einer Kapitalgesellschaft dem notwendigen Privatvermögen eines Gewerbetreibenden zugerechnet werden können oder nicht, hängt von der Verwendungsmöglichkeit der Anteile ab. Denn zum notwendigen Privatvermögen gehören nur die Wirtschaftsgüter, die ausschliesslich privater Verwendung zugänglich sind.⁹³⁾

Bei wesentlichen Beteiligungen, mit denen durch Einflussnahme auf die branchegleiche Kapitalgesellschaft der Betriebsertrag des Gewerbetreibenden gesteigert werden soll, ergibt sich die Beantwortung dieser Frage aus dem Ziel des Anteilbesitzes: Infolge der ermöglichten und beabsichtigten, für den Betrieb des Gewerbetreibenden günstigen Einflussnahme auf die Kapitalgesellschaft ist die Beteiligung dem Betriebsvermögen zuzurechnen; sie ist also unmittelbar betrieblich verwendbar und kann daher nie notwendiges Privatvermögen sein.

⁹³⁾ Vgl. oben S. 39

Etwas anders, wenn auch im Ergebnis gleich, ist die Frage bei den übrigen Anteilen zu beantworten. Sie dienen der Geldanlage und erbringen in Form von Dividende und Zinsen nur neutralen Ertrag.

Daraus folgt, dass sie für eine unmittelbare betriebliche Verwendung, also zur Beeinflussung des Betriebsertrags des Gewerbebetriebs, nicht in Betracht kommen. Sie sind aber gleichwohl ihrer Natur nach geeignet, dem Betrieb zu dienen, nämlich mittelbar, durch Beeinflussung des neutralen Ertrages.

Ist ein Gewerbetreibender zum Beispiel Inhaber einer Aktie über 1.000 DM, so kann er zwar mittels dieser Aktie auf den Reinertrag seines Betriebes um deswillen nicht direkt einwirken, weil er mit diesem Anteil an der AG, der vielleicht im günstigsten Fall 1 v.H. des Grundkapitals ausmacht, keinen wirtschaftlichen Einfluss nehmen kann. Er kann jedoch den Anteil auf seinem Wertpapierkonto aktivieren und die ihn betreffenden Aufwendungen und Erträge als betriebliche behandeln. Damit bestimmt der Gewerbetreibende, dass der Anteil zum Betriebsvermögen, nämlich zum gewillkürten Betriebsvermögen, gehören soll.

Die Möglichkeit der indirekten Einwirkung auf den Reinertrag des Gewerbebetriebes und die daraus folgende mittelbare betriebliche Verwendungsmöglichkeit schliessen die n u r private Verwendung des Anteils aus. Weil der Anteil auch dem Betrieb

dienen kann, ist er nie notwendiges Privatvermögen. Auch dann, wenn der Gewerbetreibende den Anteil aus rein privaten Gründen an einem seinem Betrieb völlig branchenfremden Unternehmen erworben hat und ihn in der Handelsbilanz unter dem Privatvermögen ausweist, ist dieser Anteil nicht **n o t w e n d i g e s** Privatvermögen. Denn der private Erwerbsgrund und Bilanzausweis zeigen lediglich an, dass der Anteil zum Privatvermögen, genauer zum gewillkürten Privatvermögen, gehört, nicht dagegen zum notwendigen Privatvermögen. Nicht darauf, zu welcher Vermögensart der Anteil im Einzelfall gehört, kommt es an, sondern darauf, ob Anteile generell ihrer Natur nach nur dem Privatvermögen angehören können. Das trifft aber nicht zu. Genauso, wie der Gewerbetreibende den Anteil zum Privatvermögen rechnete, hätte er denselben Anteil auch - bei betrieblichem Erwerb - zum Betriebsvermögen rechnen können. 94)

94) Grundsätzlich anders ist die Zurechnung bei Darlehnsforderungen und -schulden, also den reinen Forderungsrechten, die keine einkommensteuerliche Anteile sind, zu beurteilen. Bezüglich dieser gibt es kein gewillkürtes Betriebs- oder Privatvermögen. Sie stehen entweder im Zusammenhang mit dem Betrieb, dann sind sie notwendiges Betriebsvermögen oder eine betriebliche Beziehung fehlt, dann sind sie notwendiges Privatvermögen. Vgl. dazu BFH, U. v. 22.12.1955, IV 537/54, U, BStBl 1955 III S. 65; U. v. 24.8.1956, III 218/54 S, BStBl 1956 III S. 325; v. Wallis II FR 1957 S. 433.

Demnach gehören Anteile an einer Kapitalgesellschaft nie zum notwendigen Privatvermögen eines Gewerbetreibenden.

II. Die Zurechnung der Anteile zum notwendigen Betriebsvermögen

Zum notwendigen Betriebsvermögen eines Gewerbetreibenden gehören die Wirtschaftsgüter, die seinem Betrieb objektiv zu dienen bestimmt sind. ⁹⁵⁾

Wann sind Anteile an einer Kapitalgesellschaft für die Betriebsausübung wesentlich und damit dem Betrieb objektiv zu dienen bestimmt?

Würde diese Frage beispielsweise für Maschinen und Werkzeuge gestellt werden, so läge ihre Beantwortung auf der Hand: Diese Wirtschaftsgüter sind ihrer Art nach nur betrieblicher Verwendung zugänglich und daher notwendiges Betriebsvermögen. Das lässt sich jedoch bei Kapitalanteilen ohne weiteres nicht feststellen. Anteile an einer Kapitalgesellschaft sind im Gegensatz zu den gegenständlichen Wirtschaftsgütern, bei denen der Gebrauch die Frage der Zurechnung unzweifelhaft entscheidet, hinsichtlich ihrer sachlichen Beziehung zum Betrieb indifferent.

95) Oben S. 38.

Ebenso wenig wie Anteile schlechthin ihrer Art nach einer nur privaten Verwendung zugänglich sind, sind sie es einer nur betrieblichen. Der Begriff des Anteils ist zu umfassend, als dass eine generelle Zuweisung zu einer Vermögensart möglich wäre.

Entsprechend der oben ⁹⁶⁾ vorgenommenen Einteilung des Betriebsvermögens ist zu unterscheiden zwischen Anteilen des Anlagevermögens und solchen des Umlaufvermögens. Die ersteren können notwendiges oder gewillkürtes Betriebsvermögen sein, die letzteren sind notwendiges Betriebsvermögen, jedenfalls soweit sie den Gegenstand des Betriebes bilden.

1. Die Anteile des Umlaufvermögens

a. Die Anteile, die den Betriebsgegenstand bilden

Zum Umlaufvermögen gehören solche Anteile, die dem Betrieb nur vorübergehend dienen. Sie sind betriebsnotwendig, weil sie nach der Bestimmung des Gewerbetreibenden den Gegenstand des Betriebes ausmachen.

⁹⁶⁾ S. 46.

Bei dem Bankier und dem Börsenmakler bildet der Handel mit Kapitalanteilen - allerdings regelmässig beschränkt auf solche, die in vertretbaren Wertpapieren verkörpert sind - den Gegenstand des Gewerbebetriebes. Der Bankier erwirbt und veräussert diese Anteile unter Ausnutzung seiner beruflichen Fähigkeiten und Kenntnisse und mit der Absicht, sich durch diese Tätigkeit eine dauernde Einnahmequelle zu verschaffen. Er erwirbt die Anteile, um sie mit Gewinn weiter zu veräussern, besitzt sie also regelmässig nur kurze Zeit.

Die Anteile, mit denen der Bankier handelt, gehören daher seinem Umlaufvermögen und damit seinem notwendigen Betriebsvermögen an. ⁹⁷⁾

⁹⁷⁾ RFH, U. v. 13.11.1930, VI A 844/30, RStBl 1931 S. 110 und U. v. 20.12.1939, VI A 314/39, RStBl 1940 S. 305; Bühler-Scherpf § 13 II 5 S. 230. Vgl. auch RFH, U. v. 14.11.1938, VI 626 und 627/38, RStBl 1939 S. 156 und Bescheid vom 27.5.1936, bestätigt durch U. v. 18.11.1937, IV 412/34, RStBl 1938 S. 110 für Baumwolltermingeschäfte eines Baumwollfabrikanten und Schmalztermingeschäfte eines Schmalzgrosshändlers. Der RFH hat die Geschäfte als Betriebsvorfälle angesehen, soweit sie sich auf Waren beziehen, "die für den Betrieb mittelbar oder unmittelbar von wesentlicher Bedeutung sind" (RStBl 1939 S. 157).

Das gilt auch dann, wenn der Bankier Geschäfte mit Anteilen als Privatgeschäfte behandeln möchte, etwa weil sich nach Erwerb der Anteile zeigt, dass diese mit besonders hohem Gewinn zu veräussern sind und er sie deshalb dem Betrieb entnehmen will.⁹⁸⁾ Denn für die Frage, ob diese Anteile zum Umlaufvermögen und damit zum notwendigen Betriebsvermögen gehören, kommt es auf die buchmässige Behandlung der Geschäftsvorfälle nicht an, wenn der Anteilshandel Gegenstand des Betriebes ist. Die Buchung folgt vielmehr der Zurechnung und nicht umgekehrt, denn die objektiven Beziehungen der Anteile zum Betriebsvermögen sind so eindeutig erkennbar, dass der Wille des Bankiers, die Anteile nicht zum Betriebsvermögen zu zählen - sei er in der Buchführung geäussert oder nicht - , unbeachtlich ist. Auch wenn es sich nicht nur um einen buchmässigen Wechsel in der Zurechnung handelt, sondern der Bankier die Anteile von vornherein als private behandelt, indem er sie auf einem Privatkonto aktiviert und die sie betreffenden Aufwendungen und Erträge privat verbucht, handelt es sich gleichwohl um einen Geschäftsvorfall. Denn "das, was man als geschickte Verwaltung des Vermögens bei Privatleuten und sonstigen Nichtbankiers nicht zum Gewerbebetrieb zu rechnen hat, muss bei einem Bankier, bei dem es sich um Ausnutzung beruflicher Fähigkeiten und Kenntnisse handelt, noch unter allen Umständen zum Gewerbebetriebe gerechnet werden."⁹⁹⁾

98) RFH, Bescheid vom 27.5.1936, IV 412/34 RStBl 1938 S. 110.

99) RFH, U. v. 13.11.1930, VI A 844/30, RStBl 1931 S. 110. Eine Parallele bringt das nicht veröffentlichte U. des OFH v. 24.3.1950, IV 14/50, BB 1950 S. 360; Ein

Dem Bankier ist es also im allgemeinen verwehrt, Anteile, mit denen er handelt, seinem Privatvermögen zuzurechnen, weil er sich gewerbsmässig mit Anteilsgeschäften befasst und daher auch die privatim gehandelten Anteile unter Ausnutzung seiner beruflichen Qualifikationen erwirbt und veräussert. ¹⁰⁰⁾

Nur ausnahmsweise wird man ein das Privatvermögen des Bankiers betreffendes Geschäft annehmen können, nämlich dann, wenn die Beziehung des Geschäfts zur privaten Sphäre so augenfällig ist, dass kein Betriebsvorfall gegeben sein kann. Das wird zum Beispiel dann der Fall sein, wenn der Bankier Wertpapiergeschäfte für Verwandte oder gute Freunde unentgeltlich vornimmt. Die persönlichen Beziehungen und die Unentgeltlichkeit weisen offensichtlich auf den privaten Charakter des Geschäftes hin. Grundvoraussetzung ist die Buchung des Geschäftes über Privatkonten.

Juwelier hatte einen wertvollen Ring dem Betrieb entnommen und ihn nach Jahren in seinem Gewerbebetrieb wieder verkauft. Der OFH hat den Verkauf als Betriebsvorfall angesehen, weil er unter Ausnutzung der beruflichen Kenntnisse erfolgte und zudem im Geschäftslokal angebahnt und der Erlös zum überwiegenden Teil dem Betrieb wieder zugeführt wurde. Ähnlich auch Becker in StW 1928, Teil I Sp. 201 ff, der ausführt, der Kaufmann könne einer Gewinnrealisierung nicht dadurch entgehen, dass er notwendiges Betriebsvermögen, das er mit Gewinn zu veräussern gedenke, vorher 'zum Buchwert entnehme. Vielmehr müsse der Teilwert angesetzt werden, "und wenn die Sache so liegt, dass er den Gegenstand alsbald nach Entnahme mit Gewinn veräussert, so wird man die Veräusserung, ohne dass zu § 5 StAnpG gegriffen zu werden brauchte, einfach nach dem Grundsatz plus est in re quam in allen Kniffen und Formen als das Betriebsvermögen behandeln".

¹⁰⁰⁾ A.A. Friesecke a.a.O. Sp. 650, der als massgebend

Man wird die Wertpapiergeschäfte indessen nicht der privaten Sphäre zurechnen können, wenn der Bankier, der gewerbsmässig mit Effekten handelt, sie ausschliesslich für sich betreibt.¹⁰¹⁾ Der RFH hat zwar auch im übrigen anerkannt, "dass ein Bankier beim Ankauf von Effekten lediglich eine Handlung der Verwaltung seines Privatvermögens vorgenommen hat."¹⁰²⁾ Er hat das jedoch auf "Fälle unzweifelhafter Vermögensanlage" beschränkt, die im Rahmen der Untersuchung des Umlaufvermögens, das dem Betrieb nur kurzfristig dient, ausscheiden.

für die Beurteilung der Zugehörigkeit von Privatgeschäften zum Gewerbebetrieb "den aus allen Umständen des einzelnen Falles erkennbaren Willen des Steuerpflichtigen selbst, den Verkauf nicht im Rahmen seines Gewerbebetriebes, sondern auch aus steuerlich anzuerkennenden persönlichen Gründen zu ausserhalb des Betriebes liegenden Zwecken als Privatgeschäft abzuschliessen" ansieht.

101) Daher kann der Leitsatz des Urteils des RFH vom 28.11.1928, VI A 1542/28, RStBl S. 271, dass es nicht ausgeschlossen sei, die einem Bankier gehörigen Effekten zu dessen Privatvermögen zu rechnen, in dieser allgemein gehaltenen Formulierung nicht zutreffen. In dem Urteil führt der RFH aus, dass bei eigenem Besuch der Börse erst die Voraussetzungen eines gewerblichen Handels mit Effekten gegeben und die Geschäfte dann aber auch Betriebsvorfälle seien. "Die Annahme des gewerbsmässigen Effektenhandels ist nur dann ausgeschlossen, wenn sich der Beschwerdeführer im wesentlichen darauf beschränkt hat, den Maklern seine Aufträge zur Ausführung zu erteilen, so dass es sich für ihn nur um die Ausführung vor dem Börsenbeginne gefasster Entschlüsse handelt." Gehören somit - bei entsprechender Buchung - die Effekten zum Privatvermögen, so aber deshalb, weil der Steuerpflichtige kein Bankier ist, der gewerbsmässig mit Effekten handelt. Wäre er es, so könnte er die Effekten trotz entsprechender Buchung nicht zu seinem Privatvermögen zählen.

102) Vgl. dazu das oben in Anm. 99 angeführte Urteil des RFH.

b. Der Handel mit Anteilen, der nicht Betriebsgegenstand ist

Während die Frage der Zurechnung bei den Anteilen, die Gegenstand des Betriebes sind, klar aus ihrer objektiven Bezogenheit zum Betrieb zu beantworten ist, ist die Zurechnung solcher Anteile zweifelhaft, die neben den eigentlichen Geschäften des Gewerbetreibenden angeschafft und weiter veräußert werden. Diese Anteile zählen, da sie dem Betrieb auch nur kurzfristig zugeführt werden und nicht zur Anlage, sondern zur Veräußerung bestimmt sind, unzweifelhaft zum Umlaufvermögen.¹⁰³⁾ Da sie jedoch neben dem Betriebsgegenstand gehandelt werden, sind sie nicht nach ihrer Art oder Beschaffenheit dem Betrieb zu dienen bestimmt, so dass sich trotz ihrer Zugehörigkeit zum Umlaufvermögen nicht ohne weiteres feststellen lässt, ob sie notwendiges Betriebsvermögen sind. Rechnen diese Anteile auch auf Grund objektiver Betriebsbezogenheit oder auf Grund der Zweckbestimmung¹⁰⁴⁾ durch den Gewerbetreibenden zum Umlaufvermögen?

103) In der Bilanzgliederung des § 131 AktG wären diese Anteile also unter Abs. 1 A III Ziff. 4 (Wertpapiere usw.) einzuordnen.

104) Gemeint ist hier die Zweckbestimmung bezüglich der Zuführung des Vermögens ohne selbständige Zweckbindung zum Betriebs- oder Privatvermögen, nicht die Zweckbestimmung hinsichtlich der Zurechnung zum Anlage- oder Umlaufvermögen (vgl. oben Anm. 69), denn davon, dass die letztere erfolgt ist, wird ausgegangen. Voraussetzung, dass Anteile überhaupt zum Umlaufvermögen zählen, ist die Absicht des Gewerbetreibenden, die Anteile anzuschaffen, um sie baldmöglichst mit Gewinn zu veräußern. Nicht ausreichend ist die Absicht einer - wenn auch spekulativen - Kapitalanlage.

Als objektives Kriterium für die Betriebszugehörigkeit könnte die Anschaffung der Anteile aus betrieblichen Mitteln in Betracht kommen. Bei den Gewerbetreibenden, die keine oder keine ausreichend ordnungsmässige Buchführung haben, könnte das zutreffen, da hier mangels anderen Anhalts nur aus den tatsächlichen Umständen beim Erwerb der Anteile, namentlich aus der betrieblichen Anschaffung, auf die Betriebszugehörigkeit geschlossen werden kann. 105)

Bei dem buchführenden Gewerbetreibenden ergibt sich aber erst aus der Buchführung, ob die Anteile aus betrieblichen oder privaten Mitteln angeschafft worden sind. Erst die Buchung verobjektiviert den Willen des Gewerbetreibenden, betriebliche oder private Mittel einzusetzen. Denn es kann zum Beispiel durchaus so scheinen, als ob betriebliche Mittel zum Anteilskauf verwendet

105) Der Gesichtspunkt der betrieblichen Verwendung scheidet aus, weil erst bei der Veräusserung der Anteile durch die Verwendung des Erlöses erhellen würde, ob sie betrieblichen oder privaten Zwecken zugeführt worden wären. Zu diesem Zeitpunkt muss aber schon feststehen, ob die Anteile Betriebsvermögen oder Privatvermögen sind, denn andernfalls könnte der Gewerbetreibende nach Belieben das Geschäftsergebnis beeinflussen, je nach dem, ob die Veräusserung der Anteile Gewinn oder Verlust bringt.

Schwierig wird daher die Zurechnungsfrage, wenn dem Gewerbetreibenden die Anteile in sonstiger Weise, zum Beispiel durch Erbschaft, zugefallen sind. Hier entfällt das Kriterium der Anschaffung aus betrieblichen Mitteln, und nur aus der irgendwie geäusserten Widmung kann auf die Zugehörigkeit geschlossen werden. Da eine solche bei Anteilen jedoch schwer erkennbar ist; können die Anteile - entsprechend dem in der Privatsphäre liegenden Erwerbsgrund - nur zum Privatvermögen rechnen. Etwas anderes würde beispielsweise dann gelten, wenn die Anteile von einem Kunden als Entgelt für Warenlieferungen gegeben würden; hier liegt der Erwerbsgrund in der betrieblichen Sphäre, so dass die Anteile dem Betriebsvermögen zuzurechnen wären.

worden seien; die Buchführung aber weist aus, dass der Anteilspreis dem Betrieb entnommen, einem privaten Zahlungskonto gutgeschrieben und der erstandene Anteil unter Belastung des privaten Zahlungskontos auf einem privaten Effektenkonto aktiviert wurde. Hier ist allein aus der Buchung zu ersehen, dass für den Anteilskauf private Mittel eingesetzt wurden.

Demnach ist das Merkmal der Anschaffung der Anteile aus betrieblichen Mitteln als objektives Kriterium für die Betriebszugehörigkeit der Anteile untauglich. Denn ob betriebliche oder private Mittel verwendet werden, hängt von dem Willen des Gewerbetreibenden ab, der allein in der Buchführung seinen Ausdruck findet. Ist aber in der Buchführung die Entscheidung über die Art der verwendeten Mittel zu finden, so handelt es sich bei diesem Kriterium nicht mehr um eine objektive Beziehung zwischen Betrieb und Wirtschaftsgut. Die Beziehung wird erst durch die Bestimmung des Gewerbetreibenden hergestellt.

Auch die Vorschrift des § 344 HGB, nach der die von einem Kaufmann vorgenommenen Rechtsgeschäfte im Zweifel als zum Betriebe seines Handelsgewerbes gehörig gelten, hilft hier nicht weiter. Zwar hat diese Vorschrift, die an sich nur auf das Verhältnis der die Handelsgeschäfte abschliessenden Parteien untereinander anzuwenden ist, für das Steuerrecht insoweit Bedeutung, "als sie Ausfluss einer Lebenserfahrung sein mag, wonach ein Kaufmann im Zweifel die unter seiner Firma erworbenen Güter, Forderungen und Schulden zu seinem Betriebsvermögen zählt, sofern sie nicht offensichtlich oder nach besonderen steuerlichen Grund-

sätzen dem Privatleben oder einem anderen Betrieb zuzurechnen sind".¹⁰⁶⁾ Indessen geht die Vermutung des § 344 Abs. 1 HGB nicht so weit, dass alle von einem Gewerbetreibenden getätigten Geschäfte einkommensteuerlich auch Betriebsvorfälle sein müssten. Ob sie das sind oder nicht, richtet sich, sofern sie sich nicht auf den Gegenstand des Betriebes beziehen, nach dem Willen des Gewerbetreibenden.

Da eine andere objektive Beziehung nicht ersichtlich ist, rechnen die Anteile, die neben dem Betriebsgegenstand gehandelt werden, also auf Grund der Zweckbestimmung durch den Gewerbetreibenden, zum Umlaufvermögen. Damit aber können diese Anteile auch nicht zum notwendigen Betriebsvermögen, sondern nur zum gewillkürten Betriebsvermögen gehören. Es erweist sich die zuvor¹⁰⁷⁾ gemachte Einschränkung der Aussage, Umlaufvermögen sei stets notwendiges Betriebsvermögen, dahin, dass diese jedenfalls auf den Gegenstand des Betriebes anzuwenden sei, als richtig. Diese Aussage ist n u r auf den Betriebsgegenstand zu beziehen. Denn alle Wirtschaftsgüter, die neben dem Betriebsgegenstand zum Umlaufvermögen zählen, sind, da sie auf Grund der Bestimmung durch den Gewerbetreibenden zum Umlaufvermögen rechnen, gewillkürtes Betriebsvermögen. Umlaufvermögen ist also nur insoweit notwendiges Betriebsvermögen, als es den Betriebsgegenstand umfasst.

¹⁰⁶⁾ Vangerow a.a.O. S. 1069; RFH, U.v. 14.1.1931, VI A 1793/30, Bd 27 S. 340 (347); OFH, U. v. 243.50, IV 14/1950, (nicht veröffentlicht) BB 1950 S. 360.

¹⁰⁷⁾ oben S. 47.

Es erscheint daher angebracht, entsprechend der Einteilung des Betriebsvermögens, auch von notwendigem und gewillkürtem Umlaufvermögen zu sprechen. Nur das erste ist notwendiges Betriebsvermögen, während das gewillkürte Umlaufvermögen stets auch gewillkürtes Betriebsvermögen ist. Die Kapitalanteile, die neben dem Betriebsgegenstand gehandelt werden, sind also gewillkürtes Betriebsvermögen.

Befasst sich der Gewerbetreibende im Rahmen seines Betriebes allerdings über eine längere Zeitdauer hinweg nachhaltig mit dem Erwerb und der Veräusserung von Kapitalanteilen, so kann diese Tätigkeit schliesslich zu einer gewerbemässigen werden. Zwar macht der fortgesetzte Ankauf und Verkauf von Wertpapieren allein noch keinen Gewerbebetrieb aus, sondern ein nach aussen erkennbares Hervortreten im Wirtschaftsleben - eben hinsichtlich des Wertpapierhandels - muss hinzukommen.¹⁰⁸⁾ Doch bedarf es nicht des Bestehens eines zweiten, gesonderten Gewerbebetriebes, um die Anteile, mit denen der Gewerbetreibende im Rahmen seines Betriebes, etwa unter Ausnutzung der finanziellen Struktur seines Betriebes, nachhaltig und auf längere Zeit hin handelt, zum notwendigen Umlaufvermögen zu rechnen. Bei diesen nachhaltigen und dauernden Geschäften ist die Intensität dieser Art von Bestätigung so stark, dass sie einer typisch gewerblichen Betätigung gleichkommt, auch wenn sie ausserhalb der Branche erfolgt. In einem solchen Falle wird man daher die zur Weiterveräusserung bestimmten

¹⁰⁸⁾ oben S. 17

Anteile, da sie a u c h Gegenstand des Betriebes sind, dem notwendigen Umlaufvermögen und damit dem notwendigen Betriebsvermögen zuzurechnen haben ohne Rücksicht darauf, wie der Gewerbetreibende die Geschäfte im einzelnen buchmässig behandelt.

2. Die Anteile des Anlagevermögens

Die Anteile des Anlagevermögens sind im Gegensatz zu denen des Umlaufvermögens dazu bestimmt, durch dauernde Verwendung im Betrieb dessen Zwecken zu dienen. Die Bestimmung, ob Anlage- oder Umlaufvermögen, trifft der Gewerbetreibende. 109)

Bei den Anteilen des Anlagevermögens ist weiter zu unterscheiden, zwischen denen, die ihrer Beschaffenheit nach dem Betrieb objektiv, d.h. unabhängig vom Willen des Gewerbetreibenden, zu dienen fähig sind, und solchen, die nach der Bestimmung durch den Gewerbetreibenden dem Betrieb dienen. Nur die ersteren gehören zum notwendigen Betriebsvermögen und sind daher in diesem Zusammenhang zu untersuchen. Es fragt sich demnach, wann Kapitalanteile, die durch dauernde betriebliche Ver-

109) Ein Beispiel mag das verdeutlichen. Ein Gewerbetreibender, der Leder herstellt, besitzt 25 v.H. des Grundkapitals einer AG, die Schuhe fabriziert und Kunde des Gewerbetreibenden ist. Beim Erwerb dieser Beteiligungen kann der Gewerbetreibende darüber entscheiden, ob sie zum Anlage- oder Umlaufvermögen zählen sollen. Regelmässig wird der Gewerbetreibende sie zum Anlagevermögen rechnen. Es ist indessen nicht ausgeschlossen, dass er die Beteiligung nur erwirbt, um sie alsbald gewinnbringend weiter zu veräussern. In einem solchen Falle zählt sie zum gewillkürten Umlaufvermögen.

wendung den Betriebszwecken dienen sollen, objektiv geeignet sind, diese Aufgabe zu erfüllen.

a. Die Behandlung der Anteile in der Rechtsprechung und Literatur

In der Judikatur ist die Frage der Zurechnung von Anteilen des Anlagevermögens zum notwendigen Betriebsvermögen sowohl in einkommensteuer- wie bewertungsrechtlicher ¹¹⁰⁾Sicht verschiedentlich behandelt worden. So hat der erste Senat des RFH ¹¹¹⁾den auf Dauer berechneten Anteil eines Gewerbetreibenden an einer Grundstücksgesellschaft mbH als Teil seines bewertungsrechtlichen Betriebsvermögens angesehen, weil der Gewerbetreibende 19/20. der Stammanteile übernommen hatte, um sich die Betriebsstätte in dem Grundstück der GmbH zu sichern. Einen über diese blossse Sicherung hinausgehenden Nutzen hat der RFH nicht festgestellt.

Der dritte Senat des RFH ¹¹²⁾hat die Geschäftsanteile eines Bauunternehmers an einer Ziegelei-GmbH zu dem bewertungsrechtlichen Betriebsvermögen des Bauunternehmers gerechnet, weil die Ziegelei-GmbH von Bauunternehmern gegründet wurde - wenn auch der Beschwerdeführer den

¹¹⁰⁾Bei den zum notwendigen Betriebsvermögen des Einzelunternehmers zählenden Anteilen entsprechen sich die einkommensteuerlichen und bewertungsrechtlichen Zugehörigkeitsvoraussetzungen. Anteile, die dem Betrieb des Gewerbetreibenden objektiv zu dienen geeignet sind, zählen ohne Rücksicht auf ihre buchmässige Behandlung zum bewertungsrechtlichen Betriebsvermögen.

¹¹¹⁾U. v. 9.11.1928, I A 576/28, StW 1929 Nr. 312.

¹¹²⁾U. v. 14.1.1932, III A 354/31, StW 1932 Nr. 785.

Anteil von einem Gründer erworben hatte - und eine Vermutung für das Betriebsinteresse bei Erwerb des Anteils sprach. Auch hier hat der RFH einen besonderen betrieblichen Nutzen, etwa den preisgünstigen Erwerb von Ziegeln, nicht festgestellt.

Bei dem Erwerb von Aktien eines Lederfabrikanten an einer Schuhfabrik - AG führt der Einkommensteuersenat des RFH aus ¹¹³⁾, dass je nach Lage der Umstände der Erwerb der Aktien und ein etwa damit gewonnener oder erstrebter Einfluss auf die AG derart organisch im Zusammenhang mit dem Betrieb des Unternehmens stehen kann, dass steuerlich die Möglichkeit einer privaten Behandlung der Aktiengeschäfte unzulässig ist. Wann ein solcher organischer Zusammenhang besteht, hat der RFH jedoch nicht dargelegt.

Aufschlussreicher ist das Urteil desselben Senats vom 19.7.1932 ¹¹⁴⁾. Der RFH rechnet hierin Aktien, die ein Landwirt an einem Elektrizitätswerk erworben hat, zu dessen notwendigen Betriebsvermögen. Nach dem dem Urteil zugrunde liegenden tatsächlichen Feststellungen erfolgte der Aktienerwerb zur Sicherung eines günstigen Strompreises für den landwirtschaftlichen Betrieb. Der Senat bezieht sich bei der Begründung des Urteils auf ein Gutachten des Deutschen Landwirtschaftsrates, das dieser zur Frage, ob Wertpapiere, die ehemals als Pachtkaution dienten, zum landwirtschaftlichen Betriebsvermögen gehören, abgegeben hat. ¹¹⁵⁾ In diesem Gutachten

¹¹³⁾ U. v. 10.3.1932, VI A 260/32, StW 1932 Nr. 415.

¹¹⁴⁾ VI A 2297/30, StW 1932 Nr. 915.

¹¹⁵⁾ Das Gutachten ist enthalten in dem Urteil des RFH v. 25.6.1930, VI A 799/29, StW 1930 Nr. 1055.

wird ausgeführt: "Der Vollständigkeit halber sei noch darauf hingewiesen, dass Wertpapiere, deren Anschaffung sich zwangsläufig aus dem Betrieb ergibt, selbstverständlich zum Betriebsvermögen gehören. Hierher gehören insbesondere Aktien oder Anteile einer Zuckerfabrik, Molkerei, Trocknungsanlagen, Elektrizitätswerke (Überlandzentralen), Anteile von Ein- und Verkaufsgenossenschaften usw. Diese Vermögenswerte sind mit dem Betrieb unmittelbar verknüpft und wirken direkt auf den Reinertrag ein." 116)

In einem anderen Urteil des sechsten Senats 117) rechnet der RFH Anteile eines Landwirts an einer Zuckerfabrik entgegen anderslautender Buchung zum notwendigen Betriebsvermögen, weil mit dem Besitz der Anteile eine ihrer Zahl entsprechende Verpflichtung zum Rübenanbau verbunden war.

116) Die Bedeutung der Ausführungen des RFH verlieren allerdings dadurch an Wert, dass es sich im vorliegenden Falle um einen nicht buchführenden Landwirt handelte. Da für diesen nach Auffassung des RFH gewillkürtes Betriebsvermögen nicht in Betracht kam, war lediglich darüber zu entscheiden, ob die Aktien zu seinem Betriebsvermögen oder Privatvermögen rechneten. Immerhin ergibt sich aus den Ausführungen am Ende (Sp. 1789), dass die Aktien auch bei einem buchführenden Landwirt entgegen anderslautender Buchung dem notwendigen Betriebsvermögen zugerechnet worden wären, weil die Anschaffung der Aktien sich zwangsläufig aus dem Betrieb ergeben hat, wobei der RFH das Wort zwangsläufig im weiteren Sinne verstanden haben will. Vgl. dazu auch Becker, StW 1930, Teil I, Sp. 860.

117) U. v. 23.5.1933, VI A 1858/32, RStBl. 1933 S. 1006.

Die Anteile eines Gewerbetreibenden an einer GmbH, die zur Ausdehnung eines Betriebes als Zweigniederlassung gegründet worden war, hat der RFH dem notwendigen Betriebsvermögen des Gewerbetreibenden zugerechnet, weil die Gründung der GmbH den Zielen der Einzelfirma entsprach. ¹¹⁸⁾

In einem Urteil vom 16.6.1937 ¹¹⁹⁾ hat der RFH GmbH-Anteile als notwendiges Betriebsvermögen einer Firma angesehen, weil die Tätigkeit der GmbH in den Rahmen des Geschäftszweigs der Firma fiel und die Gesellschafter der GmbH aus dem Firmeninhaber und seinen als leitende Angestellte im Unternehmen der Firma tätigen zukünftigen Erben bestand. Die Mutter, als Mitinhaberin der Firma hatte dem Betrieb Geld entnommen, um es ihren Söhnen zu geben, die Prokuristen der Firma waren und Gesellschafter der GmbH werden wollten. Die GmbH wurde von der Mutter und ihren Söhnen als Versuchsbetrieb der Firma gegründet, allerdings mit von der Firma getrenntem Wagnis.

Ähnlich ist das Urteil des RFH vom 1.12.1937 ¹²⁰⁾, nach dem Zuschüsse an eine GmbH sowie Verzichte auf Forderungen gegen sie als zum notwendigen Betriebsvermögen eines Gewerbetreibenden gehörige Beteiligungen an der GmbH anzusehen sind. Die GmbH diene den Zwecken des Gewerbebetriebes, - hier als Organ - und der Sohn des Gewerbe-

¹¹⁸⁾ U. v. 16.5.1933, VI A 211/33, RStBl. 1933 S. 1067.

¹¹⁹⁾ VI A 211/37, RStBl. 1937 S. 1007.

¹²⁰⁾ VI 673/37, RStBl. 1938 S. 182.

treibenden war formell alleiniger Gesellschafter der GmbH und im Innenverhältnis der beiden Firmen als Treuhänder der Firma des Gewerbetreibenden aufzufassen.

Richtungsweisend ist auch das Urteil des RFH vom 23.3.1938 ¹²¹⁾. Ein buchführender Landwirt war an einer Mälzerei-AG, deren Aktionäre zu etwa 3/5 aus Landwirten bestanden, namhaft beteiligt und zudem Vorsitzender des Aufsichtsrats. Zu bestimmten Gerstenlieferungen an die AG war der Landwirt nicht verpflichtet. Dagegen war er berechtigt, für je 1000 DM Aktienbeteiligung 100 Zentner braufähige Gerste eigener Erzeugung in Lohn mälzen zu lassen. Von dieser Möglichkeit hat der Landwirt verschiedentlich in unterschiedlichem Umfang Gebrauch gemacht. Die Tatsacheninstanz ist davon ausgegangen, dass der Landwirt die Anteile an der Mälzerei erworben habe, um an der Mälzerei als solcher zu verdienen, ohne dass es ihm überwiegend auf die Verwertung seiner eigenen Erzeugnisse angekommen wäre. Daher hat der RFH die Aktien nicht als notwendiges Betriebsvermögen anerkannt. Die Aktien waren nicht "im Interesse und in Ausübung seines landwirtschaftlichen Betriebes" erworben.

Demgegenüber hat der RFH ¹²²⁾ die Anteile eines Landwirts an einer Genossenschaft zum notwendigen Betriebsvermögen des Landwirts gerechnet, wenn durch diese die landwirtschaftlichen Produkte abgesetzt werden.

¹²¹⁾ VI 436/37, RStBl 1938 S. 645.

¹²²⁾ U. v. 9.2.1927, VI A 60/27, RStBl 1927 S. 124.

Die Aktien eines Landwirts an einer Ziegelei-AG hat der RFH ¹¹²³⁾ nicht zum notwendigen landwirtschaftlichen Betriebsvermögen gezählt. "Denn auch wenn der Beschwerdeführer in weit grösserem Umfange als bisher Ziegel bezogen hätte, würde Art und Umfang der Verbundenheit beider Betriebe durch diese Lieferungen es nicht rechtfertigen, die Aktien als notwendiges Betriebsvermögen zu behandeln. Etwas anderes würde unter Umständen zu gelten haben, wenn es Aufgabe der AG gewesen wäre, etwa die im Rahmen des landwirtschaftlichen Betriebes des Beschwerdeführers gewonnene Ziegelerde zu verarbeiten Es wäre auch gar nicht damit zu rechnen gewesen, dass bei ordnungsmässiger Bewirtschaftung in den Betrieben des Beschwerdeführers soviel Ziegel benötigt würden, dass dies eine Beteiligung mit einem Kapital von X Hunderttausend RM und damit die Annahme einer Betriebsverbundenheit gerechtfertigt hätte."

Auch die Ausführungen des RFH ¹²⁴⁾ in einer Bewertungssache bezüglich einer Forderung gewinnen in diesem Zusammenhang Bedeutung. Der Apotheker A hatte eine Forderung gegen die Apotheke B. Zwischen A und B bestanden keine geschäftlichen Beziehungen ausser der Überlassung einiger Spezialitäten. Der RFH hat die Forderung nicht zum bewertungsrechtlichen Betriebsvermögen des A gerechnet und ausgeführt: "Die Geschäftsverbindung des Be-

123) U. v. 12.9.1934, VI A 1380/32, StW 1934 Nr. 657.

124) U.v. 5.11.1936, III A 176/36, StW 1936 Nr. 565.

schwerdeführers mit der B-Apotheke würde wirtschaftlich mit seiner A-Apotheke zusammengehören, wenn sie dazu gedient hätte, deren Absatz zu steigern oder wenn sonst Waren zwischen den beiden Apotheken zum Vorteil beider Unternehmen ausgetauscht worden wären."

In jüngerer Zeit hat sich der FG Münster ¹²⁵⁾ der Rechtsprechung des RFH angeschlossen. Ein Gewerbetreibender hatte Anteile sowie eine Forderung an der Abnehmerfirma einer von dem Gewerbetreibenden und seiner Ehefrau gegründeten GmbH erworben. Da der Anteils- und Forderungsbesitz dem Gewerbetreibenden einen Einfluss auf die Ausgestaltung der Geschäftsbeziehungen gestattete, hat das FG Anteile und Forderung zum notwendigen Betriebsvermögen des Gewerbetreibenden gerechnet. Das FG hat in diesem Zusammenhang ausgeführt: "Wie sehr die Geschäftsbeziehungen in der Folgezeit intensiviert worden sind, ergibt sich gerade daraus, dass die Z-GmbH schon nach Jahresfrist in der Lage war, die Forderung, die der Berufer zu rd. 1/10 des Nennbetrages erworben hatte, voll auszuzahlen. Erst die Beherrschung der Z-GmbH gab dem Berufer die Möglichkeit, diese Firma ohne Störung durch die Gläubiger im Wege ausgedehnter Lieferungen in die Höhe zu bringen. Bei einer solchen Verflechtung der geschäftlichen Interessenslage müssen die Kapitalanteile der beherrschenden GmbH und die schuldrechtliche Beteiligung an ihr in Form einer kapitalähnlichen Forderung als notwendiges Betriebsvermögen des Berufers angesehen werden Das bedeutet

¹²⁵⁾ U. v. 25.5.1956, II a 158/55, EFG 1957 S. 3.

keineswegs, dass in jedem Falle einer Beteiligung an einem Unternehmen, mit dem Geschäftsbeziehungen bestehen, notwendiges Betriebsvermögen anzunehmen ist. Es kommt vielmehr stets darauf an, ob die Beteiligung einen gewissen Einfluss gewährt, der zugunsten des eigenen Betriebes ausgenutzt werden kann."

Im Schrifttum findet sich zu der Frage, wann Kapitalanteile zum notwendigen Betriebsvermögen eines Gewerbetreibenden gehören, mit Ausnahme eines Gutachtens von Römer ¹²⁶⁾ keine umfassende Stellungnahme. Die Kommentatoren des EStG beschränken sich im wesentlichen auf die Wiedergabe der Rechtsprechung. ¹²⁷⁾ Verschiedentlich findet sich der Hinweis darauf, dass beim Erwerb von Anteilen im Zusammenhang mit betrieblichen Interessen die Anteile als notwendiges Betriebsvermögen anzusehen seien. ¹²⁸⁾ Es wird indessen nicht untersucht, wann ein solcher betrieblicher Zusammenhang gegeben ist.

126) A.a.O.

127) Vgl. Blümich-Falk § 5 Anm. 16 ("Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft" und "Wertpapiere"); Herrmann - Heuer § 4 Anm. 7; Höfer in Grosskom. z. EStG §§ 4, 5 Anm. 17 e; Lademann - Lenski - Brockhoff §§ 4 - 7 Anm. 3; Littmann 5. Auflg. §§ 4, 5 Anm. 104; ebenso Brönner S. 261.

128) Vgl. zum Beispiel Becker StW 1930, Teil I, Sp. 860; 1932, Teil I, Sp. 1225; 1933, Teil I, Sp. 1157; 1937, Teil I, Sp. 926 und 1938, Teil I, Sp. 10; Seweloh StW 1932, Teil I, Sp. 957; Vangerow a.a.O. S. 1069.

Römer ¹²⁹⁾ geht von den Grundsätzen der handelsrechtlichen Bilanzierung aus und stellt fest, dass es Grundsatz kaufmännischer Bilanzierung sei, die Gegenstände, die die wesentliche Grundlage eines Betriebes bilden, zu den Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens zu machen, und zwar ohne Rücksicht auf den Erwerbsgrund. Das Einkommensteuerrecht habe diesen Grundsatz übernommen und wende ihn auch da an, wo der Kaufmann den Wirtschaftsgütern eine ausserbetriebliche Behandlung zuteil werden lasse. Die das Steuerrecht beherrschende wirtschaftliche Betrachtungsweise stimme somit überein mit der Betrachtungsweise des Kaufmanns.

Alsdann untersucht Römer die Rechtsprechung des RFH zu der Frage der Zurechnung der Kapitalanteile zum notwendigen Betriebsvermögen. ¹³⁰⁾ Er kommt zu folgender "Folgerung für den Einzelkaufmann" ¹³¹⁾: "Kapitalanteile, die dem Betrieb des Kaufmanns zu dienen bestimmt sind, gehören somit nach übereinstimmenden Handels- und Steuerrecht zu seinem notwendigen Betriebsvermögen. Sie sind bestimmt, dem Betrieb des Kaufmanns zu dienen, wenn ihre Anschaffung sich zwangsläufig aus dem Betrieb ergibt, sie mit dem Betrieb unmittelbar verknüpft sind und auf seinen Reinertrag direkt einwirken."

129) A.a.O. S. 1267.

130) Es werden die in den Anmerkungen 118, 121, 122, 125, 128 angegebenen Urteile untersucht sowie ein Urteil des RFH vom 1.7.1942, VI 96/42, StW 1942 Nr. 313, nach dem ein Fabrikgrundstück, in dem der Eigentümer einen Gewerbebetrieb unterhalten hatte und das er zur Fortsetzung des Betriebes an eine von ihm gegründete und beherrschte AG verpachtete, einen gewerblichen Betrieb des Eigentümers darstellt.

131) A.a.O. S. 1268 (5).

b. Die Entwicklung der Zurechnungsgrundsätze und Stellungnahme zur Rechtsprechung und Literatur

Der Lösung der eingangs aufgeworfenen Frage, wann Kapitalanteile dem Betrieb objektiv dienen, wird man näher kommen, wenn man sich fragt, wie können Anteile an einer Kapitalgesellschaft durch dauernde Verwendung im Gewerbebetrieb diesem überhaupt dienen. Die Beantwortung dieser Frage hängt ab von der Bedeutung der wesentlichen Begriffsmerkmale des Kapitalanteils; mit anderen Worten, die Antwort ergibt sich aus der betrieblichen Nutzungsmöglichkeit der im Anteil enthaltenen personen- und vermögensrechtlichen Gesellschaftsrechte. Betrieblich nutzbar ist der Anteil - wie sich aus dem oben Gesagten ¹³²⁾ ergibt - vermögensrechtlich durch seinen unmittelbaren Ertrag, also der Dividende, Zinsen usw., personenrechtlich einmal durch seinen mittelbaren Ertrag, der die direkte Einwirkung auf den Betriebsertrag bewirkt, zum anderen, bei branchefremden Kapitalgesellschaften, durch Sicherung der Fortführung des Gewerbebetriebes.

So betrachtet, wird man die Anteile in drei Gruppen aufteilen können:

1. Die Anteile, die mit dem Betrieb in keinem Zusammenhang stehen und bei denen lediglich eine sichere Kapitalanlage und unmittelbarer Ertrag des Anteils erstrebt werden.
2. Die Anteile an branchefremden Kapitalgesellschaften, deren Erwerb betriebswirtschaftlich notwendig ist, die jedoch keinen mittelbaren Ertrag bringen.

¹³²⁾ S. 48 ff.

3. Die Anteile an Kapitalgesellschaften gleicher oder ähnlicher Branche, die der Gewerbetreibende mit dem Ziel erworben hat, durch Einflussnahme auf die Geschäfte der Kapitalgesellschaft den Betriebsertrag seines eigenen Betriebes zu steigern.

Damit ist festgestellt, dass Kapitalanteile dem Betrieb auf drei verschiedene Arten dienen können. Wann ist nun das Dienen, so wird man weiter fragen, für die Betriebsausübung so wesentlich, dass eine objektive Beziehung zwischen Anteil und Betrieb besteht und der Anteil damit als ausschliesslich betriebszugehörig angesehen werden muss?

aa. Die Anteile der Kapitalanlage

Bei diesen Anteilen liegt auf der Hand, dass eine objektive Beziehung zum Betrieb nicht besteht. Die Anteile sind für die Betriebsausübung nicht wesentlich. Ob sie der sicheren Anlage überflüssiger Betriebsmittel dienen oder zur Steigerung des neutralen Ertrages, etwa weil eine besonders hohe Dividende auf sie entfällt, angeschafft werden oder beide Ziele massgebend sind, ist gleich. Jedenfalls wird ihre Beziehung zum Betrieb durch den Willen des Gewerbetreibenden und nicht durch die nach ihrer Beschaffenheit mögliche betriebliche Nutzung selbst geschaffen. Sie gehören daher nicht zum notwendigen, sondern zum gewillkürten Betriebsvermögen des Gewerbetreibenden.

Es ist demnach richtig, wenn der RFH in den oben angeführten Urteilen vom 23.3.1938, 12.9.1934 und 5.11.1936¹³³⁾ Anteile und Forderung nicht zum notwendigen Betriebsvermögen zählt. In dem erstgenannten Fall war Erwerbsgrund der Mälzereiaktien

133) Vgl. Anm. 121, 123 und 124

die ertragreiche Kapitalanlage. Diese steht aber in keinem Zusammenhang mit der Ausübung des landwirtschaftlichen Betriebes, so dass lediglich der in der Buchführung geäußerte Wille des Landwirts die Beziehung der Aktien zum landwirtschaftlichen Betrieb herstellen konnte. Ähnlich liegt es in dem Fall, der dem Urteil vom 12.9.1934 zugrunde liegt. Der landwirtschaftliche Betrieb und die Ziegelei - AG waren absolut branchenfremd. Erwarb der Landwirt daher Aktien, so waren diese nicht betriebswesentlich. Sie konnten es auch nicht dadurch werden, dass der Landwirt von der AG Ziegelei bezog, die er zur Erhaltung seiner Gebäude benötigte. Denn diese Ziegel hätte er genau so gut von einer anderen Ziegelei beziehen können. Selbst wenn er die Ziegel besonders preisgünstig erhielt, waren die Aktien nicht betriebswesentlich, weil die Höhe der erworbenen Anteile in keinem Verhältnis zu dem Umfang der Ziegellieferungen stand, die der Landwirt bei ordnungsmässiger Bewirtschaftung der Gebäude benötigte. Es handelte sich daher um Kapitalanlage, die keine objektive Beziehung zum Betrieb schuf.

Auch bei dem letztgenannten Urteil bestand kein betrieblicher Zusammenhang zwischen den beiden Apotheken, so dass die Forderung ohne selbständige Zweckbindung war.

bb. Die betriebswirtschaftlich notwendigen Anteile.

Die der zweiten Gruppe zuzurechnenden Anteile unterscheiden sich von den der Kapitalanlage dienenden Anteilen dadurch, dass ihr Besitz ein zwangsläufiges Betriebserfordernis ist. Sie sind nach betriebswirt-

schaftlichen Gesichtspunkten zur Sicherung, Erhaltung oder Vergrößerung des Gewerbebetriebes notwendig. Wie die Anteile der Kapitalanlage bestehen auch diese Anteile an branchefremden Kapitalgesellschaften, und wie bei jenen ist auch mit dem Besitz dieser Anteile keine Einwirkung auf den Betriebsertrag verbunden. Bei diesen Anteilen besteht indessen eine objektive Beziehung zum Betrieb, nämlich die betriebswirtschaftliche Notwendigkeit ihres Besitzes. Diese Beziehung ist unabhängig vom Willen des Gewerbetreibenden, denn der Gewerbetreibende ist gezwungen, die Anteile zu erwerben, wenn er sich die Ausübung eben dieses eingerichteten Gewerbebetriebes sichern oder erhalten oder den Gewerbebetrieb vergrößern will.

Zutreffend hat daher der RFH in den Urteilen vom 9.11.1928 und 16.5.1933 ¹³⁴⁾ den Geschäftsanteil an der Grundstücks-GmbH als Teil des Betriebsvermögens angesehen. Die Geschäftsanteile dienten dem Betrieb in der Weise, dass sie die Betriebsstätte sicherten oder vergrößerten. Sie waren daher nach betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten als zwangsläufig aus dem Betrieb angeschafft anzusehen. Auch dem Urteil des RFH vom 14.1.1932 ¹³⁵⁾ wird man beipflichten können, wenngleich auch hier nicht offensichtlich erhellt, warum die Geschäftsanteile des Bauunternehmers an der Ziegelei-GmbH zwangsläufig aus betrieblichem Interesse angeschafft sein sollen. Indessen kann man auch diese Anteile als zur Erhaltung des Gewerbebetriebes wesentlich ansehen.

¹³⁴⁾ Anm. 111 und 118.

¹³⁵⁾ Anm. 112.

Denn die Anteile sicherten dem Bauunternehmer einen reibungslosen Geschäftsablauf hinsichtlich des Bezugs von Ziegeln, was für die Ausübung der Bautätigkeit von Belang war. Es handelt sich hier allerdings um einen Grenzfall. Wenn der Bauunternehmer unter denselben Umständen bei anderen Firmen beziehen konnte, so wird man die Anteile schwerlich als betriebswesentlich ansehen können.

Die Fälle des Anteilserwerbs zur Sicherung, Erhaltung und Vergrößerung des Betriebes sind verhältnismässig selten. Sie werden vor allen Dingen in Zeiten wirtschaftlicher Not auftreten, so zum Beispiel bei Erwerb von Anteilen an Grundstücksgesellschaften bei Raumknappheit oder an Liefergesellschaften bei Rohstoffverknappung.¹³⁶⁾

Die Ausführungen Römers sind daher zu ergänzen. Römer¹³⁷⁾ sieht - offenbar in Anlehnung an das oben angeführte Gutachten des Deutschen Landwirtschaftsrates¹³⁸⁾ - Kapitalanteile nur dann als dem Betrieb des Kaufmanns¹³⁹⁾ zu dienen bestimmt an, wenn "ihre Anschaffung sich

¹³⁶⁾ Zu den betriebswirtschaftlich notwendigen Anteilen des Anlagevermögens zählen auch die Anteile, die über längere Zeit hinweg dem Betrieb fortwährend als Kreditunterlage dienen, da in derartigen Fällen die Ausübung des Betriebes nur mittels fremder, durch Anteile gesicherter Kredite möglich ist. Überhaupt sind sämtliche Anteile notwendiges Betriebsvermögen, die der nicht nur vorübergehenden Stärkung des Betriebsvermögens im Sinne der §§ 12 Abs. 2 Ziff. 1, 8 Ziff. 1 GewStG dienen.

¹³⁷⁾ A.a.O S. 1268 (5).

¹³⁸⁾ Oben Anm. 115.

¹³⁹⁾ Römer stellt in seinem Gutachten, das nach der einleitenden Fragestellung die Zugehörigkeit der Kapital-

zwangsläufig aus dem Betrieb ergibt, sie mit dem Betrieb unmittelbar verknüpft sind und auf seinen Reinertrag direkt einwirken." Danach dienen die Anteile nur dann dem Betrieb, wenn sie auf seinen Reinertrag ¹⁴⁰⁾ direkt einwirken. Dass die Anschaffung dieser Anteile sich zwangsläufig ¹⁴¹⁾ aus dem Betrieb ergibt und sie mit dem Betrieb unmittelbar verknüpft sind, versteht sich dann von selbst.

Was aber für die Anteile gilt, die in der Absicht erworben werden, mittels Verwertung der in ihnen enthaltenen Personenrechte auf den Betriebsertrag einzuwirken, muss erst recht für diejenigen Anteile gelten, deren Besitz zur Sicherung, Erhaltung oder Vergrößerung des Betriebes notwendig ist. Denn jene sind für die Betriebsausübung unter Umständen entbehrlich, also nicht nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen unter allen Umständen notwendig; sie begünstigen nur das Geschäftsergebnis. Diese sind jedoch betriebswirtschaftlich unentbehrlich für die Ausübung des Betriebes. Daher besteht bei ihnen eine noch stärkere objektive Be-

anteile zum notwendigen Betriebsvermögen schlechthin behandeln müsste, ausschliesslich auf den Kaufmann ab. Für die Frage der Zurechnung der Anteile zum notwendigen Betriebsvermögen ist es aber belanglos, ob der Steuerpflichtige Kaufmann ist oder nicht, ob er Bücher führt oder nicht. Gerade die von Römer angezogene Rechtsprechung, aus der er offenbar die "Folgerungen für den Einzelkaufmann" ableitet, behandelt im wesentlichen auch nicht etwa Kaufleute, sondern Landwirte.

¹⁴⁰⁾ Gemeint ist hier wohl der Betriebsertrag, denn die Einwirkung auf den neutralen Ertrag durch die unmittelbaren Erträge des Anteils ist auch eine Einwirkung auf den Reinertrag.

¹⁴¹⁾ Das Wort "zwangsläufig" ist hier nicht betriebs-

ziehung zum Betrieb als bei den Anteilen, mittels derer nur der Betriebsertrag beeinflusst werden kann. Die zwangsläufige Anschaffung aus dem Betrieb ist hier betriebswirtschaftlich zu verstehen.

cc. Die Anteile, die der Gewerbetreibende mit dem Ziel erworben hat, durch Einflussnahme auf die Geschäfte der Kapitalgesellschaft den Betriebsertrag seines eigenen Betriebes zu steigern.

Diese Anteile ermöglichen durch den quantitativ oder qualitativ grossen Teil des Gesellschaftskapitals eine wirtschaftliche Einflussnahme auf die Kapitalgesellschaft. Dieser Einfluss wird mit dem Ziel gewonnen, auf den Betriebsertrag des Beteiligten günstig einzuwirken.¹⁴²⁾

Es fragt sich, worin bei diesen Anteilen die objektive Beziehung zum Betrieb des Beteiligten zu sehen ist. Wie dazu schon oben festgestellt wurde, besteht diese gewiss nicht in der betriebswirtschaftlichen Notwendigkeit des Anteilsbesitzes. Zwar können auch diese Anteile betriebsnotwendig sein, zum Beispiel dann, wenn die Kapitalgesellschaft einzige Abnehmerin des Gewerbebetriebes ist und der Betrieb bei Verlust dieser Abnehmerin schliessen müsste. In einem solchen Falle wirkt der Anteilsbesitz indessen nicht nur auf den Betriebsertrag ein, sondern er ist auch zur Erhaltung des Betriebes notwendig und deshalb aus betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten nicht entbehrlich.

Meistens sind diese Anteile jedoch nicht betriebsnotwendig, sondern nur betriebswesentlich. Sie sind we-

wirtschaftlich zu werten. "Zwangsläufig" soll nur auf die sachliche Beziehung der Anschaffung der Anteile zum Betrieb hinweisen.

¹⁴²⁾ Vgl. dazu auch Anm. 90.

sentlich für das Geschäftsergebnis und zwar in bezug auf den Betriebsertrag. Die Erzielung von Betriebsertrag ist das eigentliche Ziel des Gewerbebetriebes, der Sinn der Unternehmertätigkeit. Alle Massnahmen, die im Hinblick auf seine Gestaltung getroffen werden, sind daher ausschliesslich als betriebliche anzusehen. Demnach muss auch die Beteiligung, die mit dem Ziel erworben wurde, ein anderes Unternehmen zu beeinflussen, um dadurch auf den Betriebsertrag des Beteiligten günstig einzuwirken, stets als betriebszugehörig angesehen und zum notwendigen Betriebsvermögen des Beteiligten gerechnet werden.

Diese Auffassung entspricht der oben angeführten Rechtsprechung.¹⁴³⁾ Namentlich in den Urteilen vom 19.7.1932 und vom 5.11.1936 hat der RFH ausgeführt, dass die Anteile, die mit dem Betrieb unmittelbar verknüpft sind und auf den Reinertrag direkt einwirken bzw. dazu dienen, den Absatz zu steigern, zum notwendigen Betriebsvermögen des Anteilsinhabers gehören.¹⁴⁴⁾

Für die Zurechnung dieser Anteile zum notwendigen Be-

143) Vgl. die in den Anmerkungen 113, 114, 121, 122, 124 und 125 angegebenen Urteile.

144) Vgl. auch RFH, U. v. 9.2.1927, VI A 60/27, RStBl 1927 S. 124; U. v. 2.3.1933, VI A 1459/32, RStBl 1933 S. 585; U. v. 21.6.1933, VI A 349/33, RStBl 1933 S. 1079 und U. v. 26.10.1938, VI 676/38, StW 1938 Nr. 667, in denen der RFH die Anteile an Genossenschaften, die allerdings nicht als Anteile an einer Kapitalgesellschaft, sondern als Beteiligungen an einer Personengesellschaft anzusehen sind, zum notwendigen Betriebsvermögen der Genossen gerechnet hat. Nicht zuletzt war auch hier massgebend die Einwirkung auf den Betriebsertrag mittels der Beteiligung.

triebsvermögen kommt es nicht darauf an, wie sie im einzelnen quantitativ und qualitativ beschaffen sind. Gewiss sind die Anteile umso betriebswesentlicher, je grösser quantitativ oder qualitativ der Anteilsbesitz ist. So wird man bei einer Beteiligung von drei Vierteln des Gesellschaftskapitals die Betriebswesentlichkeit kaum zu prüfen haben. Auch bei einer Verdichtung der Personenrechte, wie zum Beispiel bei Mehrstimmrechtsaktien an einer branchegleichen AG, wird kein Zweifel über das Vorliegen einer betriebswesentlichen Beteiligung bestehen. Das gleiche gilt für solche Anteile, die mit Verpflichtungen zur Erbringung von Sachleistungen verbunden sind, wie das zum Beispiel bei den vinkulierten Namensaktien, die von den Zuckerfabriken mit der Verpflichtung zum Rübenanbau an Landwirte ausgegeben werden, der Fall ist.¹⁴⁵⁾

Andererseits kann auch schon ein geringer Anteil an einer Kapitalgesellschaft zum notwendigen Betriebsvermögen gehören, wenn dieser in der Absicht erworben wird, Einfluss auf die Kapitalgesellschaft zu nehmen. Also nicht nur die Beteiligung, die objektiv geeignet ist, mittelbaren Ertrag zu erbringen, ist betriebswesentlich, sondern auch die, bei der - eben im Gegensatz zur Kapitalanlage - die Einflussnahme beabsichtigt ist. Zwar wird man einen im Verhältnis zur Höhe des Gesellschaftskapitals sehr geringfügigen Anteil auch entgegen der Absicht des Gewerbetreibenden, Einfluss auf die Geschäfte der Kapitalgesellschaft zu nehmen, nicht als Beteiligung dem notwendigen Betriebsvermögen zuzurech-

¹⁴⁵⁾ Vgl. oben in Anm. 117 angeführte Urteil des RFH.

nen haben, wenn dieser Anteilsbesitz zum Zwecke der Einflussnahme auf die Kapitalgesellschaft offensichtlich untauglich ist. Man wird ihn vielmehr - entsprechende Buchung vorausgesetzt - zum gewillkürten Betriebsvermögen zählen. Entscheidend für die Grenzziehung sind jedoch grundsätzlich die tatsächlich bestehenden Geschäftsbeziehungen zwischen Kapitalgesellschaft und Gewerbetreibendem. Bestehen solche mit der Folge, dass sie auf den Betriebsertrag des Anteilshabers direkt einwirken, so ist auch der geringste Anteil an einer Kapitalgesellschaft dem notwendigen Betriebsvermögen des Gewerbetreibenden zuzurechnen, weil er betriebswesentlich ist.

Schwierig kann die Frage der Zurechnung werden, wenn die Kapitalgesellschaft ihr Kapital wesentlich erhöht. Die Erhöhung kann bewirken, dass der Gewerbetreibende seinen Einfluss auf die Geschäfte der Kapitalgesellschaft verliert, wenn er nicht eine der Kapitalerhöhung entsprechende Zahl neuer Anteile erwirbt. Stösst er diese frühere Beteiligung ab, so tritt, weil sie bislang zum notwendigen Betriebsvermögen gehörte, eine Gewinn- oder Verlustrealisierung ein. ¹⁴⁶⁾

Behält er sie dagegen, so wird man die Anteile nur dann weiterhin seinem notwendigen Betriebsvermögen zurechnen können, wenn die Geschäftsbeziehungen zwischen Kapitalgesellschaft und Gewerbetreibendem bestehen ge-

¹⁴⁶⁾Meilicke a.a.O. Sp. 906.

blieben sind, mögen sie auch wesentlich geschmälert worden sein. Sind die Geschäftsbeziehungen abgebrochen worden, so können die Anteile nur noch als Kapitalanlage aufgefasst werden; als solche sind sie gewillkürtes Betriebsvermögen und können dem Betrieb jederzeit zum Teilwert entnommen werden.

III. Die Zurechnung der Anteile zum gewillkürten Betriebsvermögen

Die Anteile an einer Kapitalgesellschaft, die nicht zum notwendigen Betriebsvermögen des Gewerbetreibenden zählen, gehören zunächst, d.h. bevor sie das Betriebs- oder Privatvermögen mehrten, zum Vermögen ohne selbständige Zweckbindung. Nach den Ausführungen zu II sind das die Anteile des gewillkürten Umlaufvermögens und die der Kapitalanlage dienenden Anteile. Da eine objektive Beziehung dieser Anteile zum Betrieb fehlt, zählen sie nach der von dem Gewerbetreibenden getroffenen Willensbestimmung zum gewillkürten Betriebs- oder zum Privatvermögen. Die Willensbestimmung wird regelmässig in der Buchführung verobjektiviert.¹⁴⁷⁾ Voraussetzung für die Zurechnung der Anteile zum gewillkürten Betriebsvermögen ist also eine ordnungsmässige Buchführung.¹⁴⁸⁾ Ist diese nicht

¹⁴⁷⁾ Vgl. oben S. 42.

¹⁴⁸⁾ Es genügt bereits eine solche nach § 4 Abs. 1 EStG oder in vereinfachter Form nach § 8 Abs. 2 EStDV 1950 (51). Vgl. oben S. 10, insbesondere Anm. 8.

gegeben wie bei den Gewerbetreibenden, die weder nach Handelsrecht noch nach der Vorschrift des § 161 AO zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen verpflichtet sind und diese auch nicht freiwillig führen, so entfällt meistens die Möglichkeit, den Zurechnungswillen zu verobjektivieren und damit die Anteile ohne selbständige Zweckbindung dem Betrieb zuzurechnen.

Eine Ausnahme wird man nur hinsichtlich solcher Anteile machen können, die der nicht buchführende Gewerbetreibende neben Verfolg des eigentlichen Betriebsgegenstandes erkennbar unter Bezug auf den Betrieb anschafft und weiterveräussert. Erfolgt die Anschaffung aus betrieblichen Mitteln in der Absicht, die Anteile baldmöglichst weiterzuveräussern und den Erlös dem Betrieb zuzuführen, so wird man darin eine hinreichende Verobjektivierung des Willens sehen können, die Anteile als betriebliche zu behandeln und sie daher dem Umlaufvermögen zurechnen. ¹⁴⁹⁾ Abgesehen davon ist es dem nicht buchführenden Gewerbetreibenden jedoch nicht möglich, Anteile ohne selbständige Zweckbindung, insbesondere die der Kapitalanlage dienenden Anteile, zu seinem Betrieb zu zählen.

Liegt dagegen eine ordnungsmässige Buchführung vor, so fragt sich, ob und wie der Zurechnungswille darin seinen Ausdruck finden muss, um eine betriebliche Zurechnung zu bewirken.

¹⁴⁹⁾ Vgl. Brönner S. 84.

1. Die Verobjektivierung des Zurechnungswillens in der Buchführung

Für die betriebliche Zurechnung der Anteile ist zunächst erforderlich, dass der Zurechnungswille des Gewerbetreibenden in der Buchführung überhaupt seinen Ausdruck gefunden hat, und zwar zur Zeit der Vor-
nahme des Geschäfts, ¹⁵⁰⁾ also beim Erwerb der Anteile. Erfolgt zu diesem Zeitpunkt keine Buchung, so sind die Anteile dem Privatvermögen zuzurechnen, weil sowohl eine objektive wie eine durch den Gewerbetreibenden geschaffene Beziehung zum Betrieb fehlt. ¹⁵¹⁾ Aus der Einstellung der Anteile in die Bilanz können alsdann keine Schlüsse für die Betriebszugehörigkeit gezogen

¹⁵⁰⁾ RFH, U. v. 15.10.1930, VI A 1053/30, StW 1931 Nr. 86 (Sp. 125).

Eine Ausnahme galt bei den heute nicht mehr statthaf-
ten Effektermingeschäften, bei denen in der Zeit zwi-
schen dem Abschluss des Geschäfts und der Erfüllung mit
Wertschwankungen zu rechnen war. Eine Buchung war in
diesem Falle erst vorzunehmen, wenn eine Seite erfüllt
hatte. Aus diesem Grunde waren nicht die Buchung, son-
dern die zur Zeit des Geschäftsabschlusses erkennbaren
Umstände für die Frage der Zurechnung entscheidend
(RFH, U. v. 10.10.1928, VI A 473/28, StW 1928, Nr. 800).

¹⁵¹⁾ A.A. RFH, U.v. 12.12.1935, VI A 858/35, RStB1 1936
S. 694. Der RFH hat in Zweifelsfällen, in denen also
keine Buchung vorlag, die Vermutung entscheiden lassen,
dass die im übrigen erfolgte Behandlung der Wertpapiere
als Geschäftsvermögen die betriebliche Zurechnung begrün-
dete, obwohl keine objektive Beziehung zum Betrieb be-
stand. Da indessen auch keine subjektive Beziehung zum
Betrieb bestand, die nur durch eine Buchung hätte her-
gestellt werden können, konnten die Wertpapiere nur
Privatvermögen sein. Der Hinweis auf das Urteil des Be-
wertungssenats vom 10.4.1930, III A 68/29, RStB1 1930
S. 324, ging fehl. Hier war durch die Aufnahme eines
den Gesellschaftern einer OHG gehörigen Grundstücks in die

werden. Denn einmal besteht die handelsrechtliche Verpflichtung, auch das Privatvermögen in der Bilanz auszuweisen, zum anderen - das gilt insbesondere für die nichtkaufmännischen Gewerbetreibenden -, liegt zwischen dem Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile und dem der Bilanzierung regelmässig eine beträchtliche Zeitspanne, während der der Steuerpflichtige meistens zu erkennen vermag, ob das Anteilsgeschäft gewinn- oder verlustbringend sein wird. Werden aber nach diesem Gesichtspunkt die Anteile in die Bilanz eingestellt, so kann um deswillen nicht die Betriebszugehörigkeit der Anteile anerkannt werden, weil es damit in die Hand des Steuerpflichtigen gelegt wäre, Vorgänge, je nach dem, ob sie zu einem Gewinn oder Verlust führen, entweder als Privatgeschäft oder als Betriebsvorfall zu bezeichnen. Das aber verbietet sich aus dem auch das Einkommensteuerrecht beherrschenden rechtlichen Grundsatz von Treu und Glauben. 152)

Bilanz der Gesellschaft die Vermutung für die Betriebszugehörigkeit begründet. Hinzu kam eine objektive Beziehung, die darin zu sehen war, dass das Grundstück dauernd zu betrieblichen Kreditzwecken verwendet wurde.

152) Andererseits darf dann daraus, dass der Gewerbetreibende die Anteile in die Bilanz einstellt und sie nicht als Privatvermögen kennzeichnet, auch nicht geschlossen werden, dass sie Betriebsvermögen sind, wie das der RFH für Wertpapiere und andere nicht zum notwendigen Betriebsvermögen gehörige Wirtschaftsgüter angenommen hat. (U. v. 14.12.1927, VI A 786/27, RStBl 1928 S. 60 und U. v. 18.11.1937, VI 620/37, RStBl 1938 S. 133) Denn massgebend ist die Buchführung; Inventar und Bilanz können nur zur Bestätigung angezogen werden. Fehlt daher die Buchung, so kann aus dem Bilanzausweis allein kein Schluss auf die Betriebszugehörigkeit gezogen werden. Das gilt umso mehr dann, wenn der Steuerpflichtige das Wirtschaftsgut nicht einmal als betriebszugehörig in der Bilanz bezeichnet hat.

Auch die Vermutung des § 344 Abs. 1 HGB besagt für sich allein nicht, dass die von einem Kaufmann erworbenen Anteile unter allen Umständen auch einkommensteuerrechtlich als zu seinem Betrieb gehörig zu gelten haben. Diese Vermutung ist für das Steuerrecht trotz des in der Vorschrift des § 5 EStG enthaltenen Hinweises auf das Handelsrecht nicht unmittelbar anwendbar, weil sie für das Koordinationsverhältnis der Vertragsparteien untereinander, nicht aber für das Subordinationsverhältnis des Steuerpflichtigen zur Finanzverwaltung geschaffen ist. Sie ist zwar insofern steuerlich bedeutsam, als sie der allgemeinen Erfahrung entspricht, dass ein Kaufmann die erworbenen Güter regelmässig zu seinem Betriebsvermögen zählt.¹⁵³⁾ Indessen kommt es für das Steuerrecht lediglich darauf an, ob die Rechtsgeschäfte **t a t s ä c h l i c h** zum Handelsgewerbe gehören, nicht darauf, "ob sie im Verhältnis zu Dritten als zum Geschäft gehörig gelten".¹⁵⁴⁾ Gerade im Hinblick darauf, dass es auch bei Privatpersonen üblich ist, mit Kapitalanteilen zu handeln, insbesondere mit solchen, die der Kapitalanlage dienen, kann nicht davon ausgegangen werden, dass auch einkommensteuerlich die von einem Kaufmann erworbenen Anteile im Zweifel als betriebliche zu gelten haben.

¹⁵³⁾ Ebenso RFH, U. v. 27.4.1923, I A 17/23, Bd. 12 S. 142; U. v. 3.11.1927, VI A 623/27, RStBl 1928 S. 107; Becker StW 1928, Teil I, Sp. 201 ff.

¹⁵⁴⁾ RFH, U. v. 14.4.1931, VI A 2250/30, StW 1931 Nr. 645.

Schliesslich können auch tatsächliche Umstände die Zurechnung der Anteile zum Betriebsvermögen nicht begründen, wenn keine Buchung vorliegt. So sind die Verwendung von Geschäftsbriefbogen, der Vermerk in einem Bankbuch, die Erfüllung über ein betriebliches Zahlungskonto oder auch die Behandlung der Anteilerträge als betriebliche für sich allein nicht geeignet, über die Betriebszugehörigkeit der Anteile auszusagen.¹⁵⁵⁾ Entscheidend ist lediglich, dass eine Buchung in bezug auf die Anteile erfolgt ist, denn nur in dieser kann der Wille unzweideutig seinen Ausdruck finden. Fehlt die Buchung, so muss daraus geschlossen werden, dass der Gewerbetreibende nicht den Willen hatte, die Anteile dem Betrieb zuzurechnen. Damit fehlt es dann an jedweder betrieblichen Beziehung der Anteile.

Eine solche Beziehung fehlt auch dann, wenn Kapitalanteile, die zum Privatvermögen des Gewerbetreibenden gehören, als Kreditunterlage für betriebliche Zwecke verwendet werden. Diese Anteile dienen dem Betrieb vorübergehend zwar mittelbar, indem sie - vielfach betriebsnotwendige - Kredite vermitteln. Indessen sind es nicht die Kapitalanteile, die der betrieblichen Verwertung zugeführt werden, sondern die durch sie beschafften Mittel. Die Anteile bleiben weiterhin im Privatvermögen des Kreditnehmers. Ihre Verwendung zu Kreditzwecken ist seitens des Kreditnehmers kein notwendiger Geschäftsvorfall,

¹⁵⁵⁾ RFH, U. v. 15.10.1930, VI A 1053/30, StW 1931 Nr. 86 (Sp. 125); U. v. 21.1.1931, VI A 2101/29 StW 1931 Nr. 181.

sondern nur die private Vereinbarung einer Sicherheit in seinem Schuldverhältnis zum Kreditgeber. Notwendiger Betriebsvorfall ist lediglich die Erlangung des Kredits selbst. Daher können auch die Erträge der hinterlegten Anteile den betrieblichen Reinertrag nicht beeinflussen, es sei denn, der Gewerbetreibende rechnet durch entsprechende Buchung die Anteile im Augenblick ihrer Verwendung zu Kreditzwecken dem Betrieb zu. 156)

Eine andere Beurteilung greift Platz, wenn der Gewerbetreibende dieselben Anteile über lange Zeit hinaus immer wieder und ausschliesslich zur Beschaffung von betrieblichen Krediten verwendet. In solchen Fällen werden die Anteile dem Privatvermögen dadurch entfremdet, dass die Ausübung des Betriebes offenbar nur durch auf diese Weise gesicherte Kredite möglich ist. Die Anteile werden damit betriebswirtschaftlich notwendig, und es stünde im Widerspruch zu der finanziellen Struktur des Betriebes, wollte man die Anteile, die wesentliche

156) Diese Auffassung ist auch in ständiger Rechtsprechung vom RFH vertreten worden: "Gegenstände des Privatvermögens werden auch nicht dadurch zu Teilen des Betriebsvermögens, dass sie zur Erlangung von Geschäftskredit benutzt werden. Entscheidend kann in solchen Fällen, in denen der Kaufmann die Wahl der Behandlung, ob als Betriebsvermögen oder Privatvermögen hat, lediglich sein, welchen Willen er zu erkennen gegeben hat." U. v. 14.12.1927, VI A 786/27, RStBl 1928 S. 60; ferner U. v. 30.7.1929, VI A 828/28, RStBl 1929 S. 567; U. v. 25.6.1930, VI A 799/29, RStBl 1931 S. 5 (mit einem Gutachten des Deutschen Landwirtschaftsrates, nach dem Wertpapiere im Privatvermögen, die als Pachtkaution dienten, nicht zum landwirtschaftlichen Betriebsvermögen gehören); vgl. auch Becker StW 1929, Teil I, Sp. 449.

Grundlage für eine fortwährende, unerlässliche Kapitalbeschaffung sind, als private behandeln. Solche Anteile sind daher dem notwendigen Betriebsvermögen zuzurechnen. ¹⁵⁷⁾

Aber auch die nur auf begrenzte Zeit zu betrieblichen Kreditzwecken verwendeten Anteile können dem notwendigen Betriebsvermögen zuzurechnen sein, nämlich in dem Augenblick, in dem der Kreditgeber mangels Rückzahlung des Darlehns aus den Anteilen befriedigt wird. In diesen Fällen dienen die Anteile der Abdeckung der durch die Aufnahme des Kredits begründeten Geschäftsverbindlichkeiten. Ihre Verwertung durch den Kreditnehmer ist also ebenso ein notwendiger Geschäftsvorfall wie die Rückzahlung des Darlehns selbst. ¹⁵⁸⁾

¹⁵⁷⁾ Systematisch sind diese Anteile unter die betriebswirtschaftlich notwendigen Anteile ohne mittelbaren Ertrag zu erfassen.

¹⁵⁸⁾ Daher nimmt auch der RFH bei der Einstellung von Wertpapieren in die Bilanz zur Verhütung einer Unterbilanz, soweit also wirtschaftlich die Abdeckung von Verbindlichkeiten oder die Schaffung flüssiger Mittel in Betracht kommt, notwendiges Betriebsvermögen an: "Denn soweit bei den vorhandenen Geschäftsschulden mit einer Benutzung der Effekten nicht bloss zur Erlangung von Kredit, sondern auch zur Bezahlung von Schulden zu rechnen ist, können sie nicht als Privatvermögen angesehen werden."

U. v. 10.4.1929, VI A 359/29, StW 1929 Nr. 505;
vgl. auch Lademann - Lenski - Brockhoff §§ 4 - 7
Anm. 3.

2. Die Art der Buchung

— — — — —

Die Anforderungen, die zu stellen sind, um den Zu-rechnungswillen in der Buchführung hinreichend kenntlich zu machen, dürfen nicht übertrieben werden. Die Aktivierung der Anteile bzw. die Abbuchung von dem entsprechenden Konto genügen im allgemeinen. ¹⁵⁹⁾

Wie die Buchungen im einzelnen zu lauten haben, wie Kosten und Erträge der Anteile den einzelnen Konten zu belasten bzw. gutschreiben sind, darüber können die Ansichten gelegentlich geteilt sein. ¹⁶⁰⁾ Auch für die Art der Verbuchung gilt der zivilrechtliche Grundsatz: Falsa demonstratio non nocet. Der Wille ist beispielsweise hinreichend kundgetan, wenn "die Aufwendungen für die Anteile, die unbestrittenermassen aus Mitteln des Betriebes gemacht sind, nicht über Kapital- (Privat-) Konto entnommen, sondern auf Bestandskonto aktiviert wurden. Nicht erforderlich ist dagegen, dass die Aktivierung auf einem besonderen Konto mit der Bezeichnung "Beteiligungskonto" erfolgt; auch wenn sie auf einem anderen Konto, etwa dem Debitorenkonto, erfolgt sein sollte, würde das als ausreichend kundgetane Willensäusserung des Kaufmanns dafür, dass er diese Anteile als Teile des Betriebsvermögens angesehen wissen möchte, zu gelten haben."

¹⁶¹⁾ In diesem Zusammenhang, nämlich bei Vorliegen einer nicht hinreichend eindeutigen Buchung, gewinnen

¹⁵⁹⁾ Bühler - Scherpf § 13 I S. 225 ff.

¹⁶⁰⁾ RFH, U.v. 4.8.1937, VI A 362/37, RStBl 1938 S. 82.

¹⁶¹⁾ RFH, U.v. 14.3.1934, VI A 315/33, RStBl. 1934 S. 741; Kalin-Ringel-Hammel-Mühlfeld § 4 Anm. IV 3.b.aa.

die Einstellung der Anteile in die Bilanz, die Vermutung des § 344 HGB und die tatsächlichen Umstände für die betriebliche Zurechnung Bedeutung. Sie entscheiden zusammen mit der formell fehlerhaften Buchung über die Betriebszugehörigkeit.

Aber auch die Wirksamkeit des eindeutig erklärten Willens ist begrenzt. Diese Begrenzung ergibt sich aus dem Grundsatz von Treu und Glauben. So ist es Folge dieses Grundsatzes, dass die buchmässige Behandlung der Wirtschaftsgüter ihrer tatsächlichen Verwendung und der späteren steuerlichen Behandlung folgen muss.¹⁶²⁾ Für die Anteile bedeutet das, ihre Veräusserungsgewinne sind als Betriebsgewinne, ihre unmittelbaren Erträge als neutrale Erträge zu behandeln.

Treu und Glauben verbieten es auch, Anteile zum gewillkürten Betriebsvermögen zu rechnen, wenn feststeht, dass sie offensichtlich nur darum dem Betrieb zugerechnet werden, um einen Betriebsverlust nachweisen zu können.¹⁶³⁾ Aus demselben Gesichtspunkt ist ein Wechsel in der Zurechnung mit rückwirkender Kraft nicht zulässig.¹⁶⁴⁾

¹⁶²⁾ RFH, U.v. 21.1.1931, VI A 201/29, StW 1931 Nr.181.

¹⁶³⁾ RFH, U.v. 23.3.1932, VI A 504/32, RStBl 1932 S.543.

¹⁶⁴⁾ Bühler-Scherpf § 13 I S. 225 ff; RFH, U.v. 16.4.1930, VI A 855/29, RStBl 1930 S. 364; U. v.8.6.1932, VI A 509/32, RStBl 1932 S. 1063; U.v. 14.12.1932, VI A 1993/31, RStBl 1933 S. 224 und U. v. 18.11.1937, VI 620/37, RStBl 1938 S. 133.

Das gilt namentlich bei den Kapitalanteilen, die ständigen Kursschwankungen unterworfen sind. Beim Erwerb solcher Anteile rechnet der Steuerpflichtige mit dem Steigen des Kurses, sonst würde er sie nicht erwerben. Wechselt er daher im Laufe der Zeit die Zurechnung ohne zwingenden wirtschaftlichen Grund, so kann dies nur geschehen, um einen Betriebsverlust zu erzielen. ¹⁶⁵⁾Ein Wechsel in der Behandlung der Anteile ist jedoch nur zulässig, wenn solche Gesichtspunkte ausser Betracht bleiben, und dann auch nur zu dem objektiven Wert, den die Anteile zur Zeit des Wechsels haben, bei der Einlage also nicht zum Anschaffungs-, sondern zum jeweiligen Börsen- oder Marktpreis und auch bei der Entnahme zum Teilwert.

¹⁶⁵⁾ RFH, U. v. 14.10.1936, VI A 791/36, RStBl 1937 S. 9.

D R I T T E R T E I L

D i e Z u r e c h n u n g d e r A n t e i l e = = = = = d e r M i t u n t e r n e h m e r = = = = =

I. Die Anteile der Gesamthand

Bei der Mitunternehmerschaft entfällt die Unterscheidung der Wirtschaftsgüter in solche des Betriebs- und des Privatvermögens; die Mitunternehmerschaft hat nur gesamthänderisch gebundenes Betriebsvermögen.¹⁶⁶⁾ Daher sind alle Anteile, die zum Vermögen der Gesamthand gehören, Betriebsvermögen,¹⁶⁷⁾ gleichviel, ob sie auf Grund des Gesellschaftsvertrages in die Gesellschaft eingebracht oder von Dritten erworben wurden. Bei den der Mitunternehmerschaft gehörigen Anteilen entfällt also auch die Unterscheidung zwischen Anteilen des gewillkürten und des notwendigen Betriebsvermögens. Auch die gesamthänderisch gebundenen Anteile, die dem Betrieb der Mitunternehmerschaft nicht objektiv zu dienen bestimmt sind, werden ohne Rücksicht auf ihre Behandlung in der Buchführung und der Bilanz

¹⁶⁶⁾ Vgl. oben S. 44.

¹⁶⁷⁾ RFH, U. v. 27.11.1924, VI e A 51/24, Bd. 15 S. 111; "Was einer OHG oder KG gehört, ist im Sinne des Einkommensteuergesetzes Betriebsvermögen der Gesellschaft ohne Rücksicht darauf, ob es dem Gewerbebetrieb der Gesellschaft gewidmet ist oder nicht." (Leitsatz)

Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft.¹⁶⁸⁾

Die Beziehung zum Betrieb der Mitunternehmerschaft besteht bei den Anteilen der Kapitalanlage und denen des nicht notwendigen Umlaufvermögens in der Vereinbarung des einbringenden Gesellschafters mit den übrigen, dass diese Anteile Vermögen der Gesamthand und damit - da die Gesamthand nur über Betriebsvermögen verfügt - Betriebsvermögen werden sollen. Soweit die Mitunternehmerschaft solche Anteile im Rahmen ihrer Geschäfte erwirbt, versteht sich ihre betriebliche Beziehung demnach von selbst, so dass auch bei diesen Anteilen, gleichviel, ob sie von einem der Mitunternehmer eingebracht oder im Rahmen der Geschäfte der Mitunternehmerschaft für diese erworben wurden, eine unwiderlegliche Vermutung für die Betriebszugehörigkeit besteht.¹⁶⁹⁾

II. Die Anteile des Mitunternehmers

Im Gegensatz zu den Anteilen der Gesamthand bestimmt sich die Zurechnung der Anteile, deren Inhaber einer oder mehrere von einer Anzahl Mitunternehmern sind, entsprechend den im ersten Teil ¹⁷⁰⁾angeführten Grundsätzen nach ihrer Beziehung zum Betrieb der Mitunternehmerschaft. Ebenso wie bei dem Einzelgewerbe-

¹⁶⁸⁾ RFH, U. v. 29.5.1935, VI A 315/35, StW 1935 Nr. 474; U. v. 12.2.1936, VI A 21/36 RStBl 1936 S. 787.

¹⁶⁹⁾ Diese Vermutung besteht insbesondere auch für solche Geschäfte, die ein Gesellschafter nicht ohne Zustimmung der übrigen Gesellschafter vornehmen darf. RFH, U. v. 30.1.1929, VI A 70/29, RStBl 1929 S. 448.

¹⁷⁰⁾ Vgl. S. 34 und S. 45.

treibenden können die Anteile des Mitunternehmers Privatvermögen ¹⁷¹⁾, gewillkürtes oder notwendiges Betriebsvermögen sein. Während beim Einzelgewerbetreibenden jedoch die Träger des Privat- und des Betriebsvermögens identisch sind, der Einzelgewerbetreibende die Anteile also "seinem" Betrieb zurechnet, fallen zivilrechtlich bei den Mitunternehmern die Träger des Privat- und des Betriebsvermögens auseinander. Die Zurechnung der Anteile des Mitunternehmers richtet sich also nicht nach ihrer Beziehung zu "seinem" Betrieb, sondern nach der zu einem - zivilrechtlich - fremden, nämlich dem der Gesamthand. Aus dieser vom Einkommensteuerrecht abweichenden zivilrechtlichen Betrachtungsweise ergeben sich die besonderen Probleme der Anteilszurechnung bei dem Mitunternehmer. ¹⁷²⁾

¹⁷¹⁾Notwendiges Privatvermögen können die Anteile der Mitunternehmer ebenso wenig wie die des Einzelgewerbetreibenden sein. Denn auch die Anteile der Mitunternehmer sind, gleichviel, wie ihre quantitative und qualitative Beschaffenheit ist, stets betrieblicher Verwendung zugänglich, so dass eine nur private Verwendung ausgeschlossen ist.

¹⁷²⁾Wenn man der Auffassung folgt, dass die einkommensteuerliche Zurechnung der zivilrechtlichen zu folgen habe, entfallen die Zurechnungsprobleme für die Anteile des Mitunternehmers. Denn alle Wirtschaftsgüter, die nicht gesamthänderischer Bindung unterliegen, können nicht notwendiges Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft sein, selbst wenn sie dem Betrieb der Mitunternehmerschaft objektiv dienen. Diese Anteile sind also dem Privatvermögen des Mitunternehmers zuzurechnen, eine Folge, der sich die Rechtsprechung nicht zuletzt auch mit Rücksicht auf den Einzelgewerbetreibenden wegen der gleichmässigen Behandlung aller Steuerpflichtigen mit Recht verschliessen muss.

1. Die Zurechnung der Anteile des Mitunternehmers

zum notwendigen Betriebsvermögen der Mitunter-

nehmerschaft

Für die Zurechnung der Anteile zum notwendigen Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft ist - wie beim Einzelgewerbetreibenden - a l l e i n massgebend, ob die Anteile auf Grund ihrer Beziehung zum Betrieb notwendigerweise als betrieblich angesehen werden müssen. ¹⁷³⁾ Nicht massgebend ist also die Beziehung des Mitunternehmers zu der Mitunternehmerschaft. Voraussetzung für die Annahme des notwendigen Betriebsvermögens der Mitunternehmerschaft ist insoweit lediglich, dass es sich um einen Mitunternehmer im Sinne des § 15 Ziff. 2 oder 3 EStG handelt, dessen Anteile dem Betrieb der Mitunternehmerschaft objektiv dienen. Ob hinsichtlich des Überlassens der Anteile eine besondere Vereinbarung zwischen Mitunternehmer und Mitunternehmerschaft getroffen ist, und ob der Mitunternehmer eine Vergütung für das Überlassen der Anteile bezieht und wie hoch diese ist, hat für das Vorliegen notwendigen Betriebsvermögens keine Bedeutung. Nicht massgebend ist auch die Höhe der Beteiligung des Mitunternehmers an der Mitunternehmerschaft, weder im Hinblick auf seinen Gewinn- noch auf seinen Kapitalanteil. Denn das alles sind Gesichtspunkte, die das zivilrechtliche Verhältnis des Mitunternehmers zur Mitunternehmerschaft betreffen, nicht aber das der Anteile zum Betrieb.

¹⁷³⁾ Hoffmann StW 1947, Teil I, Sp. 408.

Schliesslich kommt es auch nicht darauf an, ob die Anteile des notwendigen Betriebsvermögens in der Steuerbilanz der Mitunternehmerschaft ausgewiesen und ob sie buchmässig erfasst worden sind. Denn die Behandlung der Anteile in der Buchführung und der Bilanz folgt, wie beim Einzelgewerbetreibenden, der Zurechnung zum notwendigen Betriebsvermögen: Sind die Anteile notwendiges Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft, so hat diese sie buchmässig so zu behandeln und sie in der Steuerbilanz auszuweisen, nicht aber umgekehrt. Selbst dann, wenn Anteile, die dem notwendigen Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft zuzurechnen sind, von dieser buchmässig als private eines oder mehrerer Mitunternehmer behandelt werden, müssen diese Anteile entgegen der Buchung als Betriebsvermögen behandelt werden. ¹⁷⁴⁾

Wann die Bezeichnung der Anteile zum Betrieb notwendigerweise als betrieblich angesehen werden muss, wurde bereits im zweiten Teil der Ausführungen erörtert. Es kann keinen Unterschied machen, ob es sich um den Betrieb eines Einzelgewerbetreibenden oder um den von Mitunternehmern handelt. Denn die sachlichen Beziehungen der Anteile zu einem Betrieb sind unabhängig davon, wer das Unternehmen betreibt. ¹⁷⁵⁾

¹⁷⁴⁾ RPH, U. v. 11.10.1934, VI A 720/33, Bd. 37 S. 44 (für Warentermingeschäfte); U. v. 12.2.1936, VI A 21/36, RStBl 1936 S. 787; Bühler-Scherpf § 7 I S. 47.

¹⁷⁵⁾ Blümich-Falk § 15 Anm. 14b.

Nach Massgabe der Untersuchungen im zweiten Teil ergeben sich demnach auch für die Mitunternehmer drei wirtschaftliche Tatbestände, bei denen die Zurechnung ihrer Anteile zum notwendigen Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft zu erfolgen hat, nämlich wenn die Anteile dem Betrieb als notwendiges Umlaufvermögen, als Mittel zur Steigerung des Betriebsertrages der Mitunternehmerschaft durch Einflussnahme auf die Geschäfte der Kapitalgesellschaft oder als betriebswirtschaftlich notwendige Anteile dienen.

a. Die Anteile des notwendigen Umlaufvermögens

Gehört zu dem Betriebsgegenstand einer Mitunternehmerschaft der Handel mit Anteilen an Kapitalgesellschaften, so sind sämtliche Anteile, die sie oder ein Mitunternehmer für sie erwirbt, notwendiges Umlaufvermögen.¹⁷⁶⁾ Überlässt in einem solchen Falle ein Mitunternehmer ihm gehörige Anteile der Mitunternehmerschaft zum Verkauf, so werden sie zum Zeitpunkt der Überlassung notwendiges Umlaufvermögen der Mitunternehmerschaft. Das gilt auch dann, wenn der Gewinn oder Verlust aus dem Veräusserungsgeschäft vereinbarungsgemäss nur den Mitunternehmer treffen soll.¹⁷⁷⁾ Der Gewinn oder Verlust ist also dem Geschäftsergebnis der Mitunternehmerschaft bei der einheitlichen Gewinnfeststellung hinzuzurechnen. Das folgt daraus, dass der einzelne Mit-

¹⁷⁶⁾ Ausgenommen sind natürlich die Anteile, die nach der Bestimmung der Mitunternehmer der Anlage dienen, sei es als Beteiligungen, betriebswirtschaftlich notwendige Anteile oder Anteile der Kapitalanlage.

¹⁷⁷⁾ RFH, U. v. 10.3.1937, VI A 104/37, RStBl 1937 S. 924.

unternehmer durch seine Beteiligung an dem Geschäft einkommensteuerlich als Bankier oder Börsenmakler anzusehen ist. Er kann daher nach den für den Einzelgewerbetreibenden entwickelten Grundsätzen Anteilsge­schäfte schlechterdings nicht als Privatgeschäfte be­handeln. Vielmehr muss er sich die Besonderheit des Ge­schäftsgegenstandes, den Handel mit Anteilen, zurech­nen lassen.

Anteile des notwendigen Umlaufvermögens können daher auch nicht von einem Mitunternehmer zum Buchwert ent­nommen werden. Sondern es ist bei der Veräußerung von Anteilen an einen Mitunternehmer der Teilwert an­zusetzen, gleichviel, welchen Inhalt das zugrunde liegende Geschäft hat.

Fraglich wird in solchen Fällen, welcher Vermögensart die Anteile alsdann zuzurechnen sind. Dieselbe Frage entsteht, wenn der Mitunternehmer ausserhalb der Ge­schäfte der Mitunternehmerschaft Anteile erwirbt und veräußert. Bei der Beantwortung dieser Frage ist da­von auszugehen, dass der Kaufmann beim Erwerb von Pa­piereu im allgemeinen mit dem Steigen des Kurses rech­net, sonst würde er sie nicht erwerben. Zumindest aber rechnet er ebenso damit wie mit der Möglichkeit des Sinkens.¹⁷⁸⁾ Beim Bankier und Börsenmakler kommt noch hinzu, dass er Erwerb und Veräußerung von Papieren unter Ausnutzung seiner spezifisch beruflichen Kennt­nisse und Fähigkeiten vornimmt. Er vermag also mehr als

178) Vgl. RFH, U. v. 14.10.1936, VI A 791/36, EStBl. 1937 S. 9.

jeder andere Kaufmann zu erkennen, ob das Geschäft gewinn- oder verlustbringend sein wird. Daher können auch die Geschäfte, die er ausserhalb des Betriebes der Mitunternehmerschaft tätigt, in der Regel nicht als private angesehen werden, sondern müssen, abgesehen von den auch beim Einzelgewerbetreibenden bestehenden Ausnahmen ¹⁷⁹⁾, als berufliche gelten.

Veräussert daher eine Mitunternehmerschaft, zu deren Betriebsgegenstand der Handel mit Anteilen gehört, an einen Mitunternehmer Anteile oder erwirbt letzterer ausserhalb der Geschäfte der Mitunternehmerschaft Anteile, so sind diese Anteile im allgemeinen als notwendiges Umlaufvermögen der Mitunternehmerschaft anzusehen. Im ersten Fall ist also das der Veräusserung zugrunde liegende Geschäft ¹⁸⁰⁾ als einkommensteuerlich unbeachtlich zu behandeln, im zweiten Fall das Erwerbsgeschäft als von der Mitunternehmerschaft getätigt anzusehen. Werden die Anteile wieder veräussert, so berührt der Gewinn oder Verlust das Geschäftsergebnis der Mitunternehmerschaft, gleichviel, ob der Mitunternehmer oder die Mitunternehmerschaft sie veräussert.

Im Einzelfall können die Anteile zwar auch über die zuvor erwähnten Ausnahmen hinaus dem Privatvermögen des Mitunternehmers zugerechnet werden, nämlich dann, wenn die Anteile von dem Mitunternehmer nachweislich nicht oder nicht ausschliesslich in der Absicht erworben wur-

179) Vgl. oben S. 73.

180) Die einkommensteuerliche Unbeachtlichkeit des Geschäftes berührt nicht die zivilrechtliche Wirksamkeit des Veräusserungsgeschäftes: Der Mitunternehmer ist Inhaber der Anteile geworden.

den, durch ihre Weiterveräußerung Gewinn zu erzielen. Diese Voraussetzung wird indessen selten zutreffen, und bei ihrer Prüfung sind gerade im Hinblick auf den Geschäftsgegenstand der Mitunternehmerschaft besonders strenge Maßstäbe anzulegen. Immerhin wird man aber einem Kommanditisten, dessen Mitunternehmerstellung ob seiner zumeist nur kapitalmässigen Beteiligung am schwächsten ist, die Zurechnung dieser Anteile zu seinem Privatvermögen nicht verwehren können, wenn er in der KG über die blossе Kapitalbeteiligung hinaus keine besondere, mit den Geschäften der Mitunternehmerschaft verbundene Stellung, wie etwa die eines Geschäftsführers, bekleidet.

Eine andere Beurteilung erscheint angebracht, wenn der Mitunternehmer als Ankäufer und Verkäufer von Wertpapieren im Wirtschaftsleben selbständig neben seiner Eigenschaft als Mitunternehmer hervortritt, die Absicht verfolgt, sich eine weitere, durch den selbständigen Handel mit Wertpapieren begründete Einnahmequelle zu verschaffen und das nach aussen erkennbar werden lässt. Alsdann liegen die Voraussetzungen eines Gewerbebetriebes vor, den der Mitunternehmer neben seiner Beteiligung an der Mitunternehmerschaft betreibt. Die Anteile, die er von der Mitunternehmerschaft oder ausserhalb der Mitunternehmerschaft erwirbt, sind daher dem notwendigen Umlaufvermögen dieses, von der Mitunternehmerschaft unabhängigen Gewerbebetriebes zuzurechnen.

Die vorstehenden Grundsätze finden entsprechende Anwendung, wenn sich eine Mitunternehmerschaft, deren Betriebsgegenstand an sich ein gänzlich anderer als Wertpapiergeschäfte ist, über längere Zeit hinweg nach-

haltig mit dem Erwerb und der Veräusserung von Papieren befasst. Es liegt dann in bezug auf die Wertpapiergeschäfte eine typisch gewerbliche Intensität vor, so dass hinsichtlich der Zurechnung von Anteilen des notwendigen Umlaufvermögens die gleichen Grundsätze zu gelten haben, wie wenn die Mitunternehmerschaft ausschliesslich ein Bank- oder Börsengeschäft betriebe.

- b. Die Anteile, die der Steigerung des Betriebsertrags der Mitunternehmerschaft durch Einflussnahme auf die Geschäfte der Kapitalgesellschaft dienen.

Der RFH hat sich mehrfach mit der Frage befasst, wann Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, die zivilrechtlich einem oder mehreren Mitunternehmern zuzuordnen waren, zum notwendigen Betriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft gehörten. Wenn eine Mitunternehmerschaft zu der Kapitalgesellschaft in geschäftlichen Beziehungen stand, so hat der RFH die Anteile der Mitunternehmer in Ausdehnung der für den Einzelgewerbetreibenden entwickelten Rechtsprechung als notwendiges Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft angesehen, andernfalls als Privatvermögen der Mitunternehmer. Dieser Rechtsprechung lag - wie Meilicke zutreffend ausführt - ¹⁸¹⁾ zumeist der Wunsch der Mitunternehmer zugrunde, Abschreibungen auf die Beteiligungen, die sie im Interesse der Mitunternehmerschaft erworben hatten, vornehmen zu können. Nicht selten sollte auch die Mitunternehmerschaft Abschreibungen auf die der Kapitalgesellschaft gewährten Darlehn oder anderen wirtschaftlichen

181) A.a.O. Sp. 906.

Leistungen anerkannt haben. 182)

Der Auffassung des RFH hat sich die jüngere Rechtsprechung angeschlossen. 183) Auch das Schrifttum - soweit es die Zurechnung von Wirtschaftsgütern der Mitunternehmer zum notwendigen Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft abweichend von den handelsrechtlichen Vorschriften für zulässig hält - nimmt notwendiges Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft an, wenn zwischen der Mitunternehmerschaft und der Kapitalgesellschaft ein betrieblicher Zusammenhang besteht. 184)

Indessen bleibt auch hier fraglich, wann "geschäftliche Beziehungen" oder ein "betrieblicher Zusammenhang" zwischen Mitunternehmerschaft und Kapitalgesellschaft gegeben sind, die eine Zurechnung der Anteile von Mitunternehmern zum notwendigen Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft rechtfertigen. Die Lösung dieser Frage ergibt sich wie beim Einzelgewerbetreibenden aus dem Ziel des Anteilbesitzes. Erwirbt der Mitunternehmer eine auf Dauer berechnete Mitgliedschaft an einer Kapitalgesellschaft zu dem Zwecke, durch wirtschaftliche Einfluss-

182) Vgl. zum Beispiel RFH, U. v. 10.7.1935, VI A 318/34, RStBl 1936 S. 20; U. v. 28.10.1936, VI A 562/35, RStBl 1937 S. 383 und U. v. 22.6.1938, VI 724/37, RStBl 1938 S. 850.

183) BFH, U. v. 9.10.1956, I 207/55 U, BStBl 1956 III S. 362; FG Münster, U. v. 30.1.1958, I a 99/57, EFG 1958 S. 163.

184) Blümich-Falk § 15 Anm. 14 b; Bühler, Steuerrecht der Gesellschaften, § 7 I S. 47; Hoffmann StW 1947 Sp. 408; Zitzlaff, Neues Steuerrecht von A - Z Lieferung 45 "Betriebsvermögen" Darstellung 1; Herrmann - Heuer § 4 Anm. 7 (E 131) und die im übrigen dort angegebenen Literatur.

nahme auf die Kapitalgesellschaft den Betriebsertrag der Mitunternehmerschaft zu fördern, so ist dieser Anteil seiner Art nach geeignet, dem Betrieb der Mitunternehmerschaft zu dienen. Mit anderen Worten, eine in bezug auf den Betrieb der Mitunternehmerschaft erlangte Beteiligung eines Mitunternehmers ist notwendiges Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft.

Das gilt sowohl für den Fall, dass ein Mitunternehmer eine Beteiligung während der Dauer seiner Beteiligung an der Mitunternehmerschaft erwirbt, wie dann, wenn er die Beteiligung bereits erworben hatte, bevor er Mitunternehmer wurde.

Im ersten Fall spricht eine Vermutung dafür, dass der Mitunternehmer die Beteiligung für die Mitunternehmerschaft erwirbt, denn es wäre ungewöhnlich, wenn sich ein Mitunternehmer durch den Erwerb einer Beteiligung mit einem Risiko belasten würde, während die Vorteile des Erwerbs der Mitunternehmerschaft zugute kämen. Dagegen wird der andere Fall äusserst selten vorkommen. Hier ist die Beteiligung, die bisher im Privatvermögen des Nichtgesellschafters stand, zum notwendigen Betriebsvermögen zu rechnen sobald eine Geschäftsbeziehung zwischen der Mitunternehmerschaft und der Kapitalgesellschaft hergestellt ist, die auf den Betriebsertrag der Mitunternehmerschaft einwirkt. ¹⁸⁵⁾

¹⁸⁵⁾ Die Beteiligung kann auch schon beim Eintritt des Mitunternehmers zu aktivieren sein, nämlich dann, wenn die Aufnahme des Mitunternehmers in die bestehende Gesellschaft nur wegen seiner Beteiligung an der Kapitalgesellschaft erfolgte, etwa um der Mitunternehmerschaft neuen Absatz zu verschaffen.

Ist die Beteiligung bereits einem Betriebsvermögen zugerechnet, ist also zum Beispiel der Mitunternehmer bereits an einer Personengesellschaft beteiligt, zu deren Gunsten die Beteiligung des Mitunternehmers an der Kapitalgesellschaft ausgenutzt wird, so kann diese von beiden zur Hälfte oder von der einen oder anderen Mitunternehmerschaft aktiviert werden. Beide Möglichkeiten wird man für zulässig halten können; entscheidend ist nur, dass die Beteiligung einmal als Betriebsvermögen ausgewiesen wird, um von dem Betriebsvermögensvergleich nach §§ 4, 5 EStG erfasst zu werden. Abschreibungen können allerdings nur dann vorgenommen werden, wenn sie in der Bilanz ausgewiesen ist.

Meilicke ¹⁸⁶⁾ schlägt vor, den Mitunternehmern das Wahlrecht darüber zuzugestehen, ob sie die Beteiligung in die Mitunternehmerschaft einbringen wollen oder ob sie es vorziehen, die Beteiligung als Privatvermögen zu besitzen. Er weist darauf hin, dass im ersten Fall der Gewinn der Kapitalgesellschaft der Körperschaftssteuer unterliege und die ausgeschüttete Dividende alsdann noch der Kapitalertragssteuer. Zudem würden die Gewinne der Gewerbeertragssteuer und etwaige Veräußerungsgewinne dieser und der Einkommensteuer unterworfen. Diese Besteuerungen würden entfallen, wenn die Anteile Privatvermögen wären.

Es ist Meilicke zuzugeben, dass die zwingende Zurechnung der Beteiligungen zum notwendigen Betriebsvermögen mit einer unverhältnismässig grösseren Besteuerung

186) A.a.O. Sp. 906.

verbunden ist, wenngleich auch die Verluste ausgleichsfähig sind. Es ist jedoch zu berücksichtigen, dass diese steuerlichen Nachteile den unmittelbaren Ertrag der Beteiligungen, nicht aber den für diese Beteiligungen wesentlichen mittelbaren Ertrag betreffen, wenngleich auch einzuräumen ist, dass der unmittelbare Ertrag mitunter sehr erheblich sein kann. Entscheidend erscheint indessen, dass das Ziel des Anteilbesitzes, den Betriebsertrag der Mitunternehmerschaft durch wirtschaftliche Einflussnahme auf die Geschäfte der Kapitalgesellschaft zu steigern, regelmässig der Erwerbsgrund und jedenfalls ausschliesslicher Grund für die Zurechnung der Beteiligungen zum notwendigen Betriebsvermögen ist. ¹⁸⁷⁾

c. Die betriebswirtschaftlich notwendigen Anteile

Ebenso wie die zuvor erwähnten Beteiligungen sind auch die betriebswirtschaftlich notwendigen Anteile, die ein Mitunternehmer zur Sicherung, Erhaltung oder Vergrösserung des Betriebes der Mitunternehmerschaft erworben hat, dem notwendigen Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft zuzurechnen. Es gilt in bezug auf den Betrieb der Mitunternehmerschaft dasselbe wie für den Betrieb des Einzelgewerbetreibenden. ¹⁸⁸⁾ Erweist sich der Erwerb von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft aus betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten als notwendig, so sind die von einem Mitunternehmer erworbenen Anteile notwendiges Betriebsvermögen, weil der Er-

187) Vgl. oben S. 96 ff.

188) Vgl. oben S. 92.

werb ausschliesslich und zwangsläufig aus betrieblichem Interesse erfolgt. Das Bedürfnis der Mitunternehmerschaft an diesen Anteilen steht in einem solchen engen wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Betriebsausübung, dass die Anteile mit zu den Betriebsgrundlagen gezählt werden müssen. 189)

Für die zuvor erwähnten Beteiligungen wie für betriebswirtschaftlich notwendige Anteile fragt sich, was geschieht, wenn die Geschäftsbeziehungen bzw. die Betriebsnotwendigkeit des Anteilsbesitzes entfallen, wenn also beispielsweise eine OHG keine Geschäfte mit der Kapitalgesellschaft mehr tätigt oder ihren Geschäftsbetrieb von dem Grundstück der Kapitalgesellschaft, an der sie Anteile erworben hatte, verlegt. Unzweifelhaft gehören die Anteile alsdann nicht mehr zum notwendigen Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft, weil ihre objektive betriebliche Beziehung fortgefallen ist. Der Mitunternehmer, der zivilrechtlicher Inhaber der Anteile ist, kann nunmehr die Anteile entnehmen und in sein Privatvermögen überführen. Allerdings kann diese Überführung nicht zum Buchwert, sondern nur zum Teilwert erfolgen, so dass eine Gewinn- oder Verlustrealisierung eintritt. 190)

189) Vgl. RFH, U. v. 10.10.1934, VI A 622/34, StW 1934 Nr. 658. Der RFH rechnet die Anteile an einer GmbH, die die Gesellschafter einer OHG als Privatvermögen behandelt haben, dem notwendigen Betriebsvermögen der OHG zu, weil die OHG ihren Betrieb auf dem Grundstück der GmbH ausübt.

190) Die Teilwertentnahme ist als Äquivalent für die zuvor ermöglichten gewinnmindernden Abschreibungen auf die Anteile und wirtschaftlichen Leistungen an die Kapitalgesellschaft anzusehen. Für diesen Vorteil, den die Mitunternehmer zuvor genossen haben, müssen sie

Es muss den Mitunternehmern indessen auch gestattet sein, die nun nicht mehr betriebsnotwendigen Anteile im Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft zu belassen, und zwar ohne, dass sie sie der gesamthänderischen Bindung unterwerfen. Die Anteile wären in diesem Falle als gewillkürtes Betriebsvermögen aufzufassen.

2. Die Zurechnung der Anteile des Mitunternehmers

zum gewillkürten Betriebsvermögen der Mitunter-

nehmerschaft

Es kann vorkommen, dass Mitunternehmer Anteile an Kapitalgesellschaften, die nicht zum notwendigen Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft gehören, zum Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft rechnen möchten, ohne diese Anteile jedoch der gesamthänderischen Bindung zu unterwerfen. Das gilt namentlich für in Wertpapieren verkörperte Anteile, die zur gewinnbringenden Weiterveräußerung angeschafft werden, bei denen sich der einzelnen Mitunternehmer aber nicht sicher ist, ob sie Gewinn oder Verlust bringen werden und die er deshalb dem Betriebsvermögen zurechnen möchte, um etwaige Verluste ausgleichen zu können.

Bei diesen Anteilen fehlt jedwede Beziehung zum Betrieb der Mitunternehmerschaft, weil sie weder auf Grund gesamthänderischer Bindung Betriebsvermögen sind, noch aber nach ihrer Beschaffenheit dem Betrieb notwendigerweise dienen. Sie sind - entsprechend der zivilrecht-

jetzt die Besteuerung einer etwaigen Gewinndifferenz zwischen Buch- und Teilwert bei der Entnahme tragen.

lichen Beurteilung - Privatvermögen der Mitunternehmer. Da sie andererseits aber auch kein notwendiges Privatvermögen der Mitunternehmer sein können, muss den Mitunternehmern gleich dem Einzelgewerbetreibenden die Möglichkeit gewährt sein, die fehlende Beziehung der Anteile zum Betrieb der Mitunternehmerschaft durch eine entsprechende Willensbestimmung zu ersetzen und somit die Anteile dem gewillkürten Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft zuzurechnen. Auch die Willensbestimmung der Mitunternehmer bedarf indessen einer hinreichenden Verobjektivierung. Nicht ausreichend dazu sind die zwischen den Mitunternehmern getroffenen Vereinbarungen, denn diese sind rein schuldrechtlicher Art und begründen daher für sich allein noch nicht die Zurechnung der zugeführten Anteile zum Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft.

Die Zurechnung muss vielmehr in der Bilanz und Buchführung der Mitunternehmerschaft ihren Niederschlag gefunden haben. Dabei wird die unterschiedliche Behandlung nach Handels- und nach Steuerrecht deutlich. Handelsrechtlich ist die Zuführung der Anteile per Wertpapierbestandskonto (des Anlage- oder Umlaufvermögens der Mitunternehmerschaft) an besonderes Kreditoren- oder Privatkonto zu buchen.¹⁹¹⁾ Damit wird ausgewiesen, dass der Gesellschafter eine Forderung gegenüber der Gesellschaft hat. Dieses besondere Konto ist losgelöst von dem Kapitalkonto. Es ist einem Kundenkonto gleichzustellen und der Beschränkung des § 122 HGB entzogen.

¹⁹¹⁾ Baumbach - Duden § 120 Anm. 1 C.

Die Zuführung der Anteile bedeutet einkommensteuerlich Vermehrung des Eigenkapitals des Mitunternehmers - also kein Fremdkapital - , das er seinem Betrieb gewidmet hat.

Es handelt sich also stets um eine Einlage des Mitunternehmers, die in der Weise zu erfassen ist, dass das Bestandskonto belastet und das Kapitalkonto des einlegenden Mitunternehmers erkannt wird. ¹⁹²⁾ Dabei sind auch für die Anteile des gewillkürten Betriebsvermögens nach § 6 Abs. 1 Ziff. 5 EStG die Teilwerte zum Zeitpunkt der Zuführung, höchstens aber die tatsächlichen Anschaffungskosten anzusetzen. ¹⁹³⁾ Diese Behandlung ist notwendig und ausreichend, um die Anteile dem Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft zuzurechnen.

Nach der Rechtsprechung des RFH ¹⁹⁴⁾ genügt für die Kenntlichmachung der Zurechnung schon, die Wertpapiere in der Bilanz der Mitunternehmerschaft auszuweisen. Denn im Gegensatz zum Einzelkaufmann, der nach § 39 HGB sein gesamtes Vermögen in die Bilanz aufzunehmen hat, steht das Privatvermögen bei den Mitunternehmern

¹⁹²⁾ RFH, U. v. 1.10.1930, VI A 1679/30, RStBl 1931 S.8.

¹⁹³⁾ Erwirbt eine Mitunternehmerschaft Anteile, an deren Besitz ein oder mehrere Mitunternehmer privat interessiert sind, zu einem höheren als dem Verkehrswert, so ist der Unterschied zwischen Anschaffungspreis und Verkehrswert kein Betriebsverlust, sofern die Anteile kein notwendiges Betriebsvermögen sind. Die Mitunternehmer können die Anteile nur zum Verkehrswert einlegen. Der Unterschied zum Anschaffungspreis betrifft ihre private Sphäre. RFH, U. v. 9.2.1938, VI 51/38, StW 1938 Nr. 126.

¹⁹⁴⁾ RFH, U. v. 16.6.1937, VI A 306/37, StW 1937 Nr. 420.

in keiner Beziehung zum Betrieb und darf in der Bilanz nicht ausgewiesen werden. Deshalb bedeutet die Aufnahme von Anteilen in die Bilanz der Mitunternehmerschaft, dass es sich nicht um Privatvermögen eines Mitunternehmers, sondern um Betriebsvermögen handelt.

Dabei ist allerdings zu berücksichtigen, dass nur die Handelsbilanz und die nach handelsrechtlichen Grundsätzen erstellte Buchführung Beweis darüber erbringen können, dass es sich um `g e w i l l k ü r t e s` Betriebsvermögen der Mitunternehmer handelt. Denn die Steuerbilanz macht keinen Unterschied zwischen Wirtschaftsgütern, die der gesamthänderischen Bindung unterworfen sind, und solchen, die im zivilrechtlichen Eigentum eines Mitunternehmers stehen. Es werden in beiden Fällen jeweils nur Bestandskonto und Kapitalkonto berührt. Die Handelsbilanz dagegen weist im Kapital- oder besonderen Kreditoren- (Privat-) Konto aus, ob es sich um gesamthänderisch gebundenes oder um Mitunternehmervermögen handelt, ob die Wirtschaftsgüter Betriebsvermögen schlechthin oder gewillkürtes Betriebsvermögen sind. Auch aus der Verbuchung der unmittelbaren Erträge und Lasten der eingelegten Anteile und - im Falle ihrer Veräusserung - des Erlöses erhellt, ob es sich um Gesamthandsvermögen oder um gewillkürtes Betriebsvermögen der Mitunternehmer handelt. Die Wertzuführung kann in der Weise in der Buchführung erscheinen, dass für die Einlagen die Bestandskonten und mit dem Ertrag, den Lasten oder dem Erlös der eingelegten Anteile die Erfolgskonten belastet werden. Gleichzeitig wird das Kapitalkonto des zuführenden Mitunternehmers zwar mit dem zugeführten Wert gleichbleibend erkannt,

der Saldo des Ertragskontos aber nicht einem besonderen Kreditorenkonto des Mitunternehmers oder dem Kapitalkonto des Betreffenden zugeführt, sondern über Verlust- und Gewinnkonto abgebucht. Das begründet alsdann die Vermutung, dass die Mitunternehmerschaft die Einlage als dem gesamthänderisch gebundenen Betriebsvermögen zugeführt betrachtet. Andererseits wird es sich bei den zugeführten Anteilen um gewillkürtes Betriebsvermögen handeln, wenn der Saldo des Ertragskontos auf dem Privatkonto des Mitunternehmers abgebucht wird.

III. Die Zurechnung der Anteile bei Doppelgesellschaften, die auf der Teilung einheitlicher Unternehmen beruhen

Zum Teil aus betrieblichen Gründen, besonders haftungsrechtlicher Art, zum anderen Teil, um dem erhöhten Steuerdruck bei der Einkommenbesteuerung auszuweichen, haben vielfach Mitunternehmer ihr bisher als Personengesellschaft geführtes Unternehmen in zwei selbständige Unternehmen aufgeteilt. Dabei haben sich zwei Grundarten der Betriebsteilung herausgebildet: Einmal die Teilung der Personengesellschaft in eine Verpachtungs-Personengesellschaft und eine Fabrikations-Kapitalgesellschaft, zum anderen die Aufteilung des Betriebes in eine Produktions-Personengesellschaft und Vertriebskapitalgesellschaft. ¹⁹⁵⁾

¹⁹⁵⁾ Auch bei Einzelgewerbetreibenden sind Betriebsteilungen vorgekommen. Meistens gründeten die Einzelgewerbetreibenden zusammen mit ihren

Bei der ersten Art der Aufteilung hat die Verpachtungsgesellschaft die bisherige Rechtsform beibehalten und die Grundstücke und vielfach auch das übrige Anlagevermögen an die Betriebsgesellschaft, zumeist eine GmbH, deren Anteile die Gesellschafter der Verpachtungsgesellschaft ganz oder zum überwiegenden Teil übernommen haben, verpachtet. Das Vorratsvermögen ist auf die Betriebsgesellschaft übertragen worden.

Nach anfänglichem Zögern hat die Rechtsprechung diese Aufteilung als steuerlich zulässig anerkannt, auch wenn die Gründe der Aufteilung ausserbetrieblicher Natur waren. 196)

Bei der anderen Art der Betriebsteilung wurde aus der bisherigen Personengesellschaft eine - meist in eine GmbH gekleidete - Kapitalgesellschaft ausgegliedert, die den Vertrieb der Erzeugnisse der Personengesellschaft zu besorgen hat. Auch hier sind Anteilseigner im wesentlichen die Gesellschafter der Betriebsgesellschaft.

Angehörigen eine Kapitalgesellschaft oder bedienten sich einer Einmann-GmbH. Für Betriebsteilungen des Einzelunternehmers gilt nichts anderes als für die der Mitunternehmer auch. Vgl. auch Abschnitt 138 Abs. 5 EStR.

196) Vgl. dazu Blümich-Falk § 15 Anm. 9a (S. 770); Herrmann-Heuer § 15 Anm. 13 d und die dort angegebene Rechtsprechung sowie BFH, U. v. 26.8.1952, I 38/52, BStBl 1952 III S. 261.

Die Finanzverwaltung hat diese Betriebsteilungen steuerlich als zulässig angesehen.

Ist jedoch der Preis, den die Produktionsgesellschaft bei der Veräußerung der Wirtschaftsgüter an die Vertriebsgesellschaft dieser berechnet, unangemessen niedrig, so muss der Unterschiedsbetrag zwischen dem berechneten und dem angemessenen Preis dem Gewinn der Produktionsgesellschaft zugerechnet werden (§ 6 Abs. 2 StAnpG).

Berechnet die Produktionsgesellschaft der Vertriebsgesellschaft nicht von vornherein feste Preise für die einzelnen Lieferungen, sondern werden die Preise erst nach einem längeren Zeitraum mit Rücksicht auf den in diesem Zeitraum erzielten Gewinn festgesetzt, so versagt die Finanzverwaltung solchen Vereinbarungen nach § 6 Abs. 2 StAnpG regelmässig die steuerliche Wirksamkeit. 197)

Für diese sogenannten Doppelgesellschaften ist die Zurechnung der Anteile an der Betriebs- bzw. Vertriebskapitalgesellschaft einkommensteuerlich nicht ohne Bedeutung. Die Zugehörigkeit der Anteile zum Betriebsvermögen gereicht den Gesellschaftern dann zum Vorteil, wenn Abschreibungen auf die Anteile vorgenommen werden sollen, was bei privater Zurechnung nicht möglich ist. Einzahlungen auf die Anteile und Zuschüsse an die Kapitalgesellschaft können bei betrieblicher Zurechnung der Anteile das Einkommen der Gesellschafter nicht verringern, da sie aktiviert werden müssen. Sie können jedoch in diesem Falle auf den Teilwert abgeschrieben werden, wodurch die Aktivierung unter Umständen wieder neutralisiert wird, so dass sie sich doch als Unkosten

197) EStR 1953/54 Abschnitt 114 und EStR 1956/57 Abschnitt 137; vgl. auch Gantenberg a.a.O.

darstellen können. 198) Schliesslich ist die Zurechnung bei der Veräusserung der Anteile bedeutsam: Gehören sie zum Privatvermögen, so tritt eine Ermässigung der Einkommensteuer nach § 34 EStG ein, sind sie keine wesentlichen Beteiligungen, so entfällt eine Einkommenbesteuerung gemäss § 17 EStG ganz, während der Veräusserungsgewinn voll zur Einkommensteuer herangezogen wird, wenn sie zum Betriebsvermögen gehören. 199)

1. Bei Aufteilung in eine Verpachtungs- Personengesellschaft und Betriebs-Kapitalgesellschaft

Zunächst liegt es bei dieser Art der Betriebsaufspaltung nahe zu untersuchen, ob ein Organverhältnis zwischen der Verpachtungs-Personengesellschaft als Obergesellschaft und der Betriebs-Kapitalgesellschaft als Untergesellschaft vorliegt, so dass die Anteilszurechnung unter diesem besonderen Gesichtspunkt zu erörtern

198) RFH, U. v. 14.9.1938, VI 290/38, RStBl 1938 S. 229.

199) Zitzlaff, Zur Rechtsprechung StW 1942, Teil I, Sp-846, weist allerdings darauf hin, dass bei den Grundstücks-Betriebs-Aufteilungen in der Regel auch bei betrieblicher Zurechnung die Tarifiermässigung nach § 34 EStG gegeben sei, da in diesen Fällen die Anteile zu- meist mit dem Grundstücksbetrieb zusammen veräussert würden. Daher solle es der Finanzverwaltung gleichgültig sein, wie die Zurechnung der Anteile erfolge. Letzteres ist indessen zumindest in den Fällen unzu- treffend, in denen die Anteile zum Privatvermögen ge- rechnet werden und die Grenze der wesentlichen Betei- ligung nach § 17 EStG nicht erreicht wird. Die Ver- äusserung dieser Anteile wäre steuerfreie Umschichtung von Kapitalvermögen; die Voraussetzungen des § 23 EStG liegen fast nie vor.

ist. ²⁰⁰⁾ Nach dem für das Umsatz-, das Gewerbe- und das Körperschaftsteuerrecht entwickelten Begriff der Organshaft ist diese dann gegeben, wenn ein Unternehmen eine Kapitalgesellschaft finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch beherrscht. Die Kapitalgesellschaft als Untergesellschaft muss in dem Gewerbebetrieb der Verpachtungsgesellschaft als Obergesellschaft tätig sein.

Der BFH hat für den Fall einer Betriebsaufspaltung entschieden, dass nur dann ein Organverhältnis anerkannt werden kann, wenn eine Kapitalgesellschaft nach Art einer Geschäftsabteilung in den Betrieb des beherrschenden Unternehmens eingegliedert ist und deshalb dem beherrschenden Unternehmen dient.

Wenn umgekehrt das beherrschende Unternehmen der Kapitalgesellschaft diene, könne ein Organverhältnis nicht anerkannt werden. ²⁰¹⁾ Das führt dazu, dass die Betriebsaufspaltungen in Besitz-Personengesellschaft und Betriebskapitalgesellschaft regelmässig ein Organverhältnis nach dieser Rechtsprechung des BFH, der sich inzwischen die Finanzverwaltung angeschlossen hat, abzulehnen sein wird.

²⁰⁰⁾ Dieselbe Frage entsteht bei der Betriebsteilung durch den Einzelgewerbetreibenden. Es ist allgemein anerkannt, dass eine Kapitalgesellschaft auch für den Betrieb eines Einzelunternehmens als Organgesellschaft in Betracht kommt. Vgl. Blümich-Falk § 15 Anm. 7 c; Blümich-Klein-Siebring § 1 Anm. 58; Herrmann - Heuer § 1 Anm. 31; RFH, U. v. 1.12.1937, VI 637/37, RStB1 1938 S. 182.

²⁰¹⁾ BFH, U. v. 25.6.1957, I 119/56 U, BStB1 1957 III S. 303.

a. Die Behandlung der Anteile in der Rechtsprechung und Literatur

Bei der Teilung eines einheitlichen Gewerbebetriebes in eine Besitz-Personengesellschaft und Betriebs-Kapitalgesellschaft mit im wesentlichen gleichen Gesellschaftern hat der RFH - auch in dem Falle, dass die Betriebsteilung durch den Einzelgewerbetreibenden erfolgte - in ständiger Rechtsprechung angenommen, dass der Einzelgewerbetreibende oder die Mitunternehmerschaft wirtschaftlich das einheitliche Unternehmen fortsetzen und weiterhin einen Gewerbebetrieb ausüben. Nach Ansicht des RFH ²⁰²⁾ liegt in der Grundstücksverpachtung über den Betrieb der Kapitalgesellschaft auch fortan eine Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr. Das gilt allerdings nur, wenn der Gewerbetreibende oder die Mitunternehmer auch die Kapitalgesellschaft durch ihre Anteile beherrschen. Sind diese in keiner Weise mehr persönlich beteiligt, so ist die bloße Verpachtung keine gewerbliche Tätigkeit. ²⁰³⁾

Der RFH nimmt also bei einer Betriebsaufspaltung offenbar an, dass die Anteile an der Betriebs-Kapitalgesellschaft ebenso wie die verpachteten Wirtschaftsgüter notwendiges Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft sind.

²⁰²⁾ U.v. 19.1.1938, VI 765/37, RStBl 1938 S. 316; U.v. 4.12.1940, VI 660/38, RStBl 1941 S. 26; U.v. 1.7.1942, VI 96/42, RStBl 1942 S. 1081; ebenso der Bewertungsse-nat; U. v. 30.11.1939, III 37/38, RStBl 1940 S. 361; U. v. 16.11.1944, III 22/44, RStBl 1945 S. 34; auch OFH, U. v. 30.3.1949, III 6/49, StW 1949 Nr. 48.

²⁰³⁾ RFH, U.v. 28.4.1932, VI A 380/32, RStBl 1932 S. 1168; U. v. 13.11.1940, VI 181/40, RStBl 1940 S. 1066.

Bezüglich der Anteile an der Betriebs-Kapitalgesellschaft sagt er das zwar nicht ausdrücklich. Da er jedoch hinsichtlich der gewerblichen Tätigkeit der Verpachtungsgesellschaft auf die Beteiligung der Mitunternehmer an der Betriebs-Kapitalgesellschaft abstellt, muss man davon ausgehen, dass nach Ansicht des RFH die Anteile an die Stelle des der Kapitalgesellschaft übertragenen Teils des Betriebsvermögens treten und sowohl die verpachteten Wirtschaftsgüter wie auch die Anteile das Betriebsvermögen der gewerbetreibenden Verpachtungsgesellschaft bilden. ²⁰⁴⁾

Von dieser Auffassung weicht das Urteil des OFH vom 7.5.1947, III 4/45 S ²⁰⁵⁾ ab. Im Falle dieses Urteils wurde ein einheitliches Unternehmen in eine Grundstücks-OHG und Betriebs-GmbH aufgeteilt. Sämtliche Aktiven der OHG ausser den Grundstücken waren zur Bezahlung der Stammeinlage in die GmbH eingebracht worden. Die OHG wurde von der GmbH verwaltet. Der OFH hat hier - allerdings ohne nähere Begründung - die Geschäftsanteile der OHG-Gesellschafter nicht zum Betriebsvermögen der OHG gerechnet.

Der BFH hat sich der Rechtsprechung der RFH angeschlossen und bei einer Betriebsteilung in Verpachtungsgesell-

²⁰⁴⁾ Vgl. auch RFH, U. v. 7.2.1934, IV A 933/32, RStBl 1934 S. 566, in dem der RFH ausführt, dass Aktien im Tausch gegen das bisherige Betriebsvermögen zu Betriebsvermögen einer OHG werden, wenn eine OHG, die im übrigen ihren Betrieb fortsetzt, einen Teil ihres Betriebsvermögens gegen Einräumung von Gesellschaftsrechten der AG an die Gesellschafter der OHG einbringt. Ebenso der Bewertungssenat des RFH in dem U. v. 6.8.1942, III 25/42, RStBl 1942 S. 970.

²⁰⁵⁾ StW 1947 Nr. 24.

schaft und Betriebsgesellschaft auch die Fortführung eines Gewerbebetriebes durch die Verpachtungsgesellschaft angenommen. ²⁰⁶⁾ Allerdings hat er bisher ebenso wenig wie der RFH ausdrücklich zu der Frage Stellung genommen, ob die Anteile der Mitunternehmer an der Betriebs-Kapitalgesellschaft notwendiges Betriebsvermögen der Verpachtungsgesellschaft sind.

Im Schrifttum hat sich namentlich L i t t m a n n für die uneingeschränkte Zurechnung der Anteile an der Betriebs-Kapitalgesellschaft zum notwendigen Betriebsvermögen der Verpachtungs-Personengesellschaft eingesetzt. Nach Littmann ²⁰⁷⁾ stellt die Mehrheitsbeteiligung der Mitunternehmer an der Betriebs-Kapitalgesellschaft das Ergänzungskriterium dar, das die Grundstücksverwaltung zum Gewerbebetrieb werden lässt. Die Grundstücksverwaltung allein sei ebenso wenig gewerbliche Betätigung wie der Anteilsbesitz an sich. Erst die Zusammenfassung beider lasse die Annahme eines Gewerbebetriebes rechtfertigen. Die Mitunternehmerschaft nehme durch die Beteiligung an der Betriebsgesellschaft am wirtschaftlichen Verkehr insoweit teil, als sie die in ihrem Eigentum stehenden Betriebsgrundstücke ausnutze. ²⁰⁸⁾ Die Tren-

206) U. v. 22.1.1954, III 232/52 U, BStBl 1954 III S. 91; U. v. 9.12.1954, IV 346/53 U, BStBl 1955 III S. 88; U. v. 27.1.1955; IV 435/53 U, BStBl 1955 III S. 125.

207) Die Wirtschaftsprüfung 1950 S. 71 ff; 4. Aufl. § 15 Anm. V 3.

208) Ähnlich auch Hoffmann, Erläuterungen zur Rechtsprechung, StW 1947, Teil I, Sp. 408 - 410 (3. Aufteilung einer OHG in Grundstücks-OHG und Betriebs-GmbH); Blümich-Falk § 15 Anm. 9a.

nung von Grundstücksverpachtung und Anteilsbesitz würde daher unzulässigerweise zusammengehörige Wirtschaftsgüter auseinanderreißen.

Littmann beruft sich für seine Auffassung insbesondere auf das Urteil des RFH vom 6.8.1942, III 25/42 ²⁰⁹⁾, das in einer Bewertungssache ergangen ist und das Littmann auch für die einkommensteuerliche Behandlung angewendet wissen will. In diesem Fall hatten die Gesellschafter einer OHG eine Betriebs-GmbH gegründet, in die sie das gesamte Betriebsvermögen der OHG bis auf die Grundstücke eingebracht hatten. Die Grundstücke hatten sie der GmbH verpachtet. Der RFH hat die GmbH-Anteile der Mitunternehmer dem notwendigen Betriebsvermögen der OHG zugerechnet, weil eine anderweitige Zurechnung die OHG zu einem "betriebswirtschaftlich lebensunfähigen Gebilde" mache. Es handele sich bei dieser Aufteilung in Wirklichkeit um einen einheitlichen Betrieb mit einer steuerlich selbständigen Untergesellschaft, so dass die beiden Gesellschaften einen Konzern bildeten, bei dem die Mitunternehmer des herrschenden Betriebs, der OHG als Obergesellschaft, das ganze Unternehmen als wirtschaftliche Einheit besäßen. ²¹⁰⁾

Im Gegensatz zu der Auffassung Littmanns lehnt Z i t z l a f f die Zusammenfassung von Grundstücksverpachtung und Anteilsbesitz ab. Für ihn bilden beide Wirtschaftsgüter keine unlösbare Einheit, vielmehr sind nach seiner Ansicht die Anteile an der Kapitalgesellschaft unabhängig von der steuerlichen Anerkennung und Behandlung der Verpachtungsgesellschaft zu behandeln. Davon ausgehend

²⁰⁹⁾ RStB1 1942 S. 970.

²¹⁰⁾ Vgl. auch RFH, U. v. 16.11.1944, III 22/44, RStB1 1945 S. 34, wodurch diese Auffassung erläutert und vertieft wird (insbesondere S. 36, rechte Spalte, 5).
138

stellt Zitzlaff die Frage nach der Zurechnung der Anteile zum notwendigen Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft nur dann, wenn feststeht, dass diese einen Gewerbebetrieb nach den allgemeinen Grundsätzen des Einkommensteuerrechts fortführt.²¹¹⁾ Ist ein solcher nicht gegeben, so sind die Anteile in jedem Falle Kapitalvermögen der Mitunternehmer.

Stellt die Verpachtung der Grundstücke und gegebenenfalls auch des übrigen Anlagevermögens einen Gewerbebetrieb dar, so macht Zitzlaff die Betriebszugehörigkeit der Anteile an der Betriebs-Kapitalgesellschaft von dem Vorliegen der Voraussetzungen abhängig, die der RFH allgemein für die Zurechnung von Kapitalanteilen zum notwendigen Betriebsvermögen gestellt hat. Er stellt demnach fest, ob die Anteile dem Betrieb der Verpachtungsgesellschaft ihrer Natur nach zu dienen bestimmt sind und ihm tatsächlich dienen. Dabei kommt Zitzlaff nach Überprüfung der Rechtsprechung des Einkommensteuer senats des RFH²¹²⁾ zu dem Ergebnis, dass die Anteile notwendiges Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft sein können, nicht aber sein müssen, obwohl die Rechtsprechung zu der letzteren Annahme zu neigen scheine.

Zitzlaff weist zur Begründung seiner Ansicht darauf hin, dass die Mitunternehmerschaft lediglich ihre Grundstücke und ihr sonstiges Anlagevermögen durch Verpacht

211) StW 1951 Sp. 336.

212) RFH, U. v. 27.4.1938, VI 136/38, StW 1938 Nr. 370; U. v. 26.10.1938, VI 501/38, StW 1938 Nr. 663 sowie dazu die Besprechung von Becker, StW 1938, Teil I, Sp. 1387 ff, insbesondere Sp. 1393; RFH, U. v. 1.7.1942, VI 96/42, StW 1942 Nr. 313.

tung an die Kapitalgesellschaft verwertet. Allein in dieser Verpachtung bestehe der Betrieb der Verpachtungsgesellschaft. Es sei daher nicht ersichtlich, warum die Anteile diesem Betrieb zuzurechnen seien, zumal die Kapitalgesellschaft der Mitunternehmerschaft völlig selbständig gegenüber stehe.

Alsdann geht Zitzlaff davon aus, dass eine Personengesellschaft gänzlich in eine Kapitalgesellschaft umgewandelt wird. Die Anteile an der Kapitalgesellschaft seien in diesem Falle regelmässig dem Privatvermögen der Gründer zuzurechnen. Das müsse aber auch dann gelten, wenn ein Betriebsinhaber seinen Betrieb im wesentlichen in eine Kapitalgesellschaft einbringe und der Kapitalgesellschaft die nicht eingebrachten Grundstücke verpachtet, im übrigen aber die Kapitalgesellschaft von dem ihm verbleibenden Betrieb völlig losgelöst habe. ²¹³⁾

In der Fortführung der Buchwerte des eingebrachten Betriebsvermögens bzw. in der Auflösung der stillen Reserven und der damit verbundenen Versteuerung des Veräusserungsgewinns sieht Zitzlaff ²¹⁴⁾ unter Hinweis auf das Urteil des RFH vom 12.4.1934, VI A 1559/32 ²¹⁵⁾ das massgebende Kriterium für die Verbindung bzw. Trennung beider Betriebe.

213) StW 1951 Sp. 337.

214) StW 1949 Sp. 860.

215) RStBl 1934 S. 838: "Hat die AG die Vermögensteile zu den steuerlichen Buchwerten der Einzelfirma übernommen, dann liegt überhaupt keine Realisierung, sondern nur ihre Vorbereitung vor. Das in Aktien umgewandelte Betriebsvermögen bleibt auch weiterhin gewerbliches Vermögen."

Führt somit die Kapitalgesellschaft die Buchwerte nicht fort, sondern werden die einzelnen Wirtschaftsgüter zum Teilwert entnommen, so besteht nach Zitzlaff zwischen beiden Gesellschaften keine rechtliche Verbindung mehr. Die Anteile an der Betriebskapitalgesellschaft seien damit Kapitalvermögen der Mitunternehmer. Würden dagegen die Buchwerte der Mitunternehmerschaft von der Betriebs-Kapitalgesellschaft fortgeführt, so sei dadurch zum Ausdruck gebracht, dass die Kapitalanteile an die Stelle des bisherigen Betriebsvermögens getreten seien. Die Anteile gehörten dann zum notwendigen Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft. ²¹⁶⁾

Aber auch, wenn der Mitunternehmerschaft eine so übertragende Bedeutung zukommt, dass sie als beherrschende Gesellschaft beider Unternehmen anzusehen ist, will Zitzlaff ²¹⁷⁾ die Anteile der Mitunternehmer dem Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft zurechnen. Das sei namentlich dann der Fall, wenn die Mitunternehmerschaft durch unverhältnismässig hohen Pachtzins der Kapitalgesellschaft den Gewinn entzöge oder wenn der Besitz der Grundstücke und anderen Anlagegüter für den Betrieb der Kapitalgesellschaft so entscheidend sei, dass er ohne diese Wirtschaftsgüter nicht bestehen könne.

216) Ebenso Römer a.a.O. S. 127o. Sind die Buchwerte gleich den Teilwerten, so will Römer dem Kaufmann ein Wahlrecht einräumen, ob er die Anteile als betriebliche oder private ansehen will.

217) Zur Rechtsprechung, StW 1942 Sp. 842 ff, insbesondere Sp. 844 - 846.

Ausgehend von den Ausführungen Zitzlaffs weist
S t ü c k m a n n ²¹⁸⁾ darauf hin, dass zwischen Um-
wandlung und Betriebsaufspaltung genauer zu unterschei-
den sei, als Zitzlaff das getan habe. Zwischen beiden
bestehe kein gradueller, sondern ein wesensmässiger
Unterschied. Während bei der Umwandlung die wesentlichen
Bestandteile des Unternehmens auf die Kapitalgesell-
schaft übergingen, gehe bei der Betriebsaufspaltung
die eigentliche Substanz des Betriebs nicht endgültig,
sondern nur pachtweise auf die Kapitalgesellschaft
über; die Übertragung sei also zeitlich begrenzt. Durch
diese Unterscheidung ergebe sich, dass in allen Fällen,
die der Betriebsaufspaltung infolge des Abschlusses von
Pachtverträgen über einzelne Wirtschaftsgüter ähneln,
in Wirklichkeit aber Umwandlungen darstellen, die An-
teile an der Kapitalgesellschaft nicht zum notwendigen
Betriebsvermögen zu rechnen seien. Denn die nicht in
die Umwandlung einbegriffenen Vermögenswerte selbst
reichten zur Annahme eines Gewerbebetriebes nicht aus.

Dagegen sei bei der eigentlichen Betriebsaufspaltung
der Auffassung Zitzlaffs zu folgen. Die Verpachtungs-
gesellschaft bleibe Inhaberin der wesentlichen Teile des
Betriebsvermögens und stelle daher vermögensmässig den
Kern des ganzen Unternehmens der Doppelgesellschaft dar.
Einer Betriebsgesellschaft, die nicht unter ihrem Ein-
fluss stehe, würde die Besitzgesellschaft ihr Vermö-
gen gar nicht erst anvertrauen. Die Beherrschung der
Betriebsgesellschaft sei daher notwendige Voraussetzung
des Pachtvertrages, und aus diesem Grunde müssten die
Anteile an der Betriebsgesellschaft zum notwendigen Be-
triebsvermögen der Verpachtungsgesellschaft gerechnet
werden.

218) S. 70 ff, IV 2 b.

Stückmann will über die Forderung Zitzlaffs, die Anteile dann zum notwendigen Betriebsvermögen der Verpachtungsgesellschaft zu rechnen, wenn zwischen beiden Gesellschaften Vereinbarungen wirtschaftlicher Art bestehen, die zwischen Dritten nicht getroffen worden wären, noch hinausgehen.²¹⁹⁾ Nicht nur das tatsächlich Vereinbarte sei massgebend, sondern auch das, was die Gesellschaften jederzeit zu tun in der Lage seien. Da sich nicht Parteien, sondern dieselben Personengruppen gegenüberstünden, seien die Vertragsverhältnisse zwischen ihnen nie ausgeglichen, sondern einer dauernden möglichen Änderungen unterworfen. Es sei aber der Finanzbehörde nicht zuzumuten, ständig zu prüfen, ob eine Vertragsänderung auch zwischen Fremden möglich gewesen wäre. Daher müssten bei einer Betriebsaufspaltung die Anteile an der Betriebs-Kapitalgesellschaft immer dann zum notwendigen Betriebsvermögen der Verpachtungsgesellschaft gerechnet werden, wenn die Gesellschafter beider Gesellschaften im wesentlichen die gleichen Personen seien. Entscheidend sei allein, dass in diesem Falle mit Hilfe der Anteile ein tiefgreifender Einfluss auf die Betriebsgesellschaft möglich sei.

b. Kritische Stellungnahme

Der Rechtsprechung des RFH und der auf ihr fussenden Auffassung Littmanns kann weder in der Zielsetzung noch in der Begründung beigespflichtet werden.

Der Ausgangspunkt dieser die wirtschaftliche Betrachtungsweise überspitzenden Ansicht, dass die Verpachtungsgesellschaft über den Betrieb der Betriebs-Ka-

219) S. 72.

pitalgesellschaft am wirtschaftlichen Verkehr teilnehmen und durch die Zusammenfassung von Anteilsbesitz und Verpachtung einen Gewerbebetrieb darstelle, erscheint gesucht. Denn ob ein Gewerbebetrieb nach dem Einkommensteuerrecht vorliegt, bestimmt sich nach den allgemeinen, diesbezüglich für die Einkommensteuer entwickelten Grundsätzen ²²⁰⁾ und ist ausschliesslich für die Verpachtungsgesellschaft zu untersuchen. Danach ist die Verpachtung der Grundstücke und gegebenenfalls des übrigen Anlagevermögens nur dann eine gewerbliche Bestätigung, wenn sie innerhalb eines neben der Verpachtung fortbestehenden Gewerbebetriebes erfolgt o d e r die Tätigkeit der Verpächterin wegen der laufenden umfangreichen Verwaltungsarbeiten einen eigenen Gewerbebetrieb begründet. ²²¹⁾ Da im allgemeinen eine weitere, neben der Verpachtung bestehende gewerbliche Tätigkeit entfällt, kann die Verpachtungsgesellschaft einkommensteuerlich nur dann als Gewerbebetrieb angesehen werden, wenn mit der Verpachtung umfangreiche Verwaltungsarbeiten verbunden sind. Allein durch diese Verwaltungstätigkeit nimmt die Verpachtungsgesellschaft am wirtschaftlichen Verkehr teil, nicht aber durch den Betrieb der Kapitalgesellschaft. Wenngleich auch die Willensbildung und Geschäftsführung der Betriebs-Kapitalgesellschaft völlig unter dem Einfluss der Gesellschafter stehen, die gleichzeitig Gesellschafter der Verpachtungsgesellschaft sind, so ist doch dieser Zusammenhang kein wirtschaftlicher, sondern sein

220) Vgl. dazu oben S. 15 ff.

221) Vgl. auch BFH, U. v. 24.4.1957 U, I 53/56, BStBl 1958 III S. 273 für die Verpachtung des gesamten Gewerbebetriebes.

juristischer. Denn einzig und allein die Identität ihrer Gesellschafter verbindet die beiden Betriebe; wirtschaftlich besteht keine Verbindung. Das zwischen beiden Gesellschaften bestehende Pachtverhältnis ist lediglich ein Ausdruck der gewerblichen Betätigung der Verpachtungsgesellschaft, steht jedoch in keiner Beziehung zu dem eigentlichen Betrieb der Kapitalgesellschaft. Diese ist, gleichviel, ob die Anteile dem Betriebsvermögen der Verpachtungsgesellschaft oder dem Privatvermögen der Mitunternehmer zugerechnet werden, nach den Grundsätzen des Zivil- und des Steuerrechts selbständige Gewerbetreibende, ²²²⁾ nicht aber die hinter ihr stehenden Anteilsinhaber und schon gar nicht in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter der Verpachtungsgesellschaft.

Es ist demnach Zitzlaff ²²³⁾ darin zu folgen, dass die Frage nach der Anteilszurechnung zum notwendigen Betriebsvermögen nur dann entstehen kann, wenn die Verpachtungsgesellschaft infolge ihrer umfangreichen Verwaltungstätigkeit einen Gewerbebetrieb darstellt. Trifft das nicht zu, so sind die Anteile an der Betriebs-Kapitalgesellschaft schon aus diesem Grunde Privatvermögen der Mitunternehmer.

Stellt die Verpachtung eine gewerbliche Tätigkeit dar, so kann die Identität der Gesellschafter der Doppelgesellschaft auch nicht für die Zurechnung der Anteile massgebend sein. Denn ist für die Annahme einer gewerblichen Betätigung der Mitunternehmerschaft der Zusammenhang zwischen dieser und der Kapitalgesell-

²²²⁾ Vgl. dazu auch das oben angeführte Urteil des OFH vom 7.5.1947, III 4/45, StW 1947 Nr. 24.

²²³⁾ StW 1951 Sp. 336.

schaft ohne Bedeutung, so kann er auch für die Frage der Zurechnung der Kapitalanteile nicht ausschlaggebend sein. Betriebs-Kapitalgesellschaft und Verpachtungs-Personengesellschaft stehen sich wirtschaftlich völlig selbständig gegenüber; der Betrieb ist von der Verpachtung getrennt.

Zwar besteht hinsichtlich dieser Trennung, wie Stückmann ²²⁴⁾ zutreffend feststellt, ein wesensmässiger und nicht nur, wie Zitzlaff meint, ein gradueller Unterschied zur rechtsförmlichen Umwandlung eines Unternehmens. Denn Umwandlung bedeutet endgültige Übertragung der wesentlichen Teile des Betriebsvermögens auf das neue Unternehmen, während bei der Betriebsaufspaltung nur eine vorläufige, pachtweise Übertragung wesentlicher Anlagegüter erfolgt. Indessen kommt es für die Zurechnung der Anteile an der Betriebs-Kapitalgesellschaft auf diesen Unterschied nicht entscheidend an.

Stehen sich die Teile der Doppelgesellschaft selbständig gegenüber, so kann für die Anteilszurechnung nichts anderes gelten als für andere Gewerbetreibende auch. Es sind die zuvor entwickelten allgemeinen Grundsätze für die Zurechnung der Anteile massgebend. Die Anteile müssten danach entweder mit dem Ziel erworben worden sein, den Betriebsertrag des eigenen Unternehmens durch Einflussnahme auf die Geschäfte der Kapitalgesellschaft zu steigern, oder betriebswirtschaftlich notwendige Anteile darstellen, um ihre Zurechnung zum **n o t w e n d i g e n** Betriebsvermögen der Verpachtungsgesellschaft zu begründen. Es liegt jedoch weder das eine noch das andere vor.

224) S. 71.

Zwar ist die Beherrschung der Kapitalgesellschaft gegeben.

Diese Beherrschung ist auch kausal für den Abschluss des Pachtvertrages. ²²⁵⁾ Jedoch bewirkt die Einflussnahme auf die Betriebs-Kapitalgesellschaft nicht eine günstige Gestaltung des Betriebsertrages der Mitunternehmerschaft, der in dem von der Kapitalgesellschaft gezahlten Pachtzins besteht. Vielmehr ist der Pachtzins durch den Pachtvertrag von vornherein fixiert und würde auch bei Verpachtung an ein den Gesellschaftern fremdes Unternehmen nicht niedriger ausfallen.

Der von Zitzlaff ²²⁶⁾ angenommene Zurechnungsgrund für den Fall, dass die Verpachtungsgesellschaft durch unverhältnismässig hohen Pachtzins der Kapitalgesellschaft den Gewinn entzieht, kann demgegenüber nicht praktisch werden. Denn es können zwischen den Teilen der Doppelgesellschaft nur solche Vorzüge und Nachteile für den einen oder anderen Teil vereinbart werden, deren Abrede zwischen fremden Unternehmen auch anerkannt werden würde.

Aus eben denselben Erwägungen kann auch Stückmann nicht gefolgt werden. Stückmann ²²⁷⁾ sieht in der Beherrschung der Kapitalgesellschaft durch die Mitunterneh-

²²⁵⁾ Vgl. auch Stückmann S. 65/66 Anm. 2 (2. Absatz).

²²⁶⁾ Vgl. oben Anm. 217.

²²⁷⁾ S. 72 (3. Absatz).

nehmer und in der nach seiner Ansicht damit verbundenen Möglichkeit, zwischen beiden Gesellschaften aussergewöhnliche Vereinbarungen zu treffen, den Grund für die Zurechnung der Anteile zum notwendigen Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft.

Abgesehen davon, dass er mit dieser Unterstellung ohne ersichtlichen Grund die tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse zugunsten einer den Steuerpflichtigen vielfach benachteiligenden unwiderlegbaren Vermutung ausser Betracht lässt, besteht diese Möglichkeit gar nicht. Es ist Stückmann zwar zuzugeben, dass im Hinblick auf die Personenidentität der Gesellschafter beider Gesellschaften die vertragliche Gestaltung des Pachtverhältnisses weitgehend im Belieben der Gesellschafter steht. Das trifft aber auch dann zu, wenn die Anteile im Privatvermögen der Mitunternehmer stehen, denn auch dann beherrschen sie die Kapitalgesellschaft. Im übrigen können Änderungen des Pachtvertrages den Gesellschaftern nicht verwehrt werden, wenn sie wirtschaftlich begründet sind. Bei solchen Änderungen ist nicht einzusehen, warum sie zu einer "unerträglichen Rechtsunsicherheit" 228) für die Finanzbehörde und den Steuerpflichtigen führen sollten. Denn für einen dauernden Wechsel der Vertragsgestaltung werden sich kaum wirtschaftlich vernünftige Gründe finden lassen; der Rahmen der Gestaltungsfreiheit ist aber durch § 6 StAnpG gezogen. Sobald also aussergewöhnliche, zwischen fremden Unternehmern nicht übliche Vorteile für die Verpachtungsgesellschaft ausbedungen würden und damit gegebenenfalls eine Beteiligung in dem oben erörterten Sinne vorläge, müsste der

228) Stückmann S. 72 (unten).

Doppelgesellschaft möglicherweise die steuerliche Anerkennung versagt werden, weil sie diesen Rahmen sprengt. Aus dem Gesichtspunkt der Beteiligung zur Steigerung des eigenen Betriebsertrages kann somit die Zurechnung der Kapitalanteile zum notwendigen Betriebsvermögen der Verpachtungsgesellschaft nicht begründet werden.

Schliesslich können die Anteile an der Betriebs-Kapitalgesellschaft auch nicht als für die Verpachtungsgesellschaft betriebswirtschaftlich notwendig angesehen werden. Die Mitunternehmerschaft ist nicht auf die Verpachtung der Grundstücke und gegebenenfalls des Anlagevermögens an die Betriebs-Kapitalgesellschaft angewiesen. Für den Betrieb der letzteren kann im Einzelfall die Pacht der Anlagegüter betriebsnotwendig sein. Das berührt aber in keiner Weise den Betrieb der Verpachtungsgesellschaft.²²⁹⁾ Diese könnte auch an jedes andere Unternehmen verpachten. Die Anschaffung der Kapitalanteile entspringt nicht einem betriebswirtschaftlichen Bedürfnis nach Sicherung des Verpachtungsbetriebes durch Beherrschung gerade dieser Kapitalgesellschaft. Zwar meint Stückmann²³⁰⁾, dass die Mitunternehmer nur einem solchen Unternehmen ihr Vermögen anvertrauen würden, dessen Geschäftsführung unter ihrem Einfluss stehe. Ein Kontrollrecht können sich die Mitunternehmer aber auch bei Verpachtung an ein fremdes Unternehmen ausbedingen, um im Falle schlechter Geschäftsführung das Pachtverhältnis zu lösen. Daher ist die Beherrschung der Kapitalgesellschaft insoweit nicht notwendige Voraussetzung des Pachtvertrages. Der Siche-

²²⁹⁾ A.A. Zitzlaff, vgl. oben S. 141.

²³⁰⁾ S. 72 (2. Absatz).

rung der Ausübung des Pachtbetriebes überhaupt dienen die Anteile an der Betriebs-Kapitalgesellschaft nicht. Zusammenfassend ist demnach festzustellen:

Verpachtungs- Personengesellschaft und Betriebs-Kapitalgesellschaft stehen sich selbständig gegenüber. Es gelten daher für die Zurechnung der Kapitalanteile der Gesellschafter zum notwendigen Betriebsvermögen der Verpachtungsgesellschaft die allgemeinen, auch zwischen fremden Unternehmen gültigen Grundsätze. Da die Kapitalanteile weder Beteiligungen zur Steigerung des eigenen Betriebsertrags noch betriebswirtschaftlich notwendige Anteile sind, gehören sie nicht zum notwendigen Betriebsvermögen der Verpachtungsgesellschaft.

Gleichwohl sind die Anteile der Mitunternehmer an der Betriebs-Kapitalgesellschaft Betriebsvermögen der Verpachtungsgesellschaft, nämlich gewillkürtes Betriebsvermögen. Bei der Betriebsaufspaltung in eine Verpachtungs- und eine Betriebsgesellschaft werden die Anteile an der Kapitalgesellschaft im Tausch gegen das der Betriebs-Kapitalgesellschaft verpachtete Betriebsvermögen zum Betriebsvermögen der Verpachtungsgesellschaft. Die Anteile treten an die Stelle des bisherigen Betriebsvermögens, allerdings mit einem Unterschied: Während das bisherige Betriebsvermögen für das frühere Unternehmen notwendig war, sind es die Anteile nicht. Denn der Betriebsgegenstand der Verpachtungsgesellschaft erschöpft sich in der Verpachtung der Anlagegüter, und für diesen Betrieb sind die Anteile - wie oben ausgeführt - nicht notwendig. Es steht also den Mitunternehmern von dem Augenblick an, da die Anteile im Tauschwege in das Betriebsvermögen der Verpachtungsgesellschaft

150

schaft gelangt sind, jederzeit frei, sie dem Betrieb zu entnehmen. Werden die Anteile nicht entnommen, so gibt der Pflichtige dadurch, dass er von der Möglichkeit der Entnahme keinen Gebrauch macht, zu erkennen, dass er die Anteile als dem Betrieb der Mitunternehmerschaft zugerechnet wissen will.

Veräussert die Mitunternehmerschaft die Anteile oder überführt ein Mitunternehmer seine Anteile in sein Privatvermögen, so äussert sich nunmehr der oben angeführte Unterschied zwischen Teilwert und Buchwertübertragung des Betriebsvermögens an die Betriebskapitalgesellschaft. Während die Mitunternehmer bei der Aufspaltung des Betriebes wählen konnten, ob sie die zu übertragenden Wirtschaftsgüter zum Teil- oder zum Buchwert in die Kapitalgesellschaft einbringen wollten, kann die Veräusserung der Anteile oder ihre Entnahme durch die einzelnen Mitunternehmer nur zum Teilwert erfolgen. War das Betriebsvermögen zum Teilwert übertragen worden, so waren die stillen Reserven bereits bei der Betriebsaufspaltung steuerlich erfasst worden und brauchten daher beim Verkauf der Anteile nicht mehr berücksichtigt zu werden. Hatte dagegen die Kapitalgesellschaft die Buchwerte des früheren Unternehmens fortgeführt, so ist die durch die Auflösung der stillen Reserven bedingte Gewinnrealisierung hinausgeschoben worden. Diese erfolgt nun zum Zeitpunkt der Veräusserung oder der Entnahme der Anteile als dem spätest möglichen Zeitpunkt der Auflösung der stillen Reserven. Es ist also der Unterschied zwischen Buchwert und Teilwert der Anteile selbst zuzüglich des durch Auflösung der stillen Reserven

entstandenen Gewinns zu versteuern; ein Umstand, der den Mitunternehmer im allgemeinen veranlassen wird, die Anteile dem Betrieb zu belassen. es sei denn, dass der Teilwert der Anteile unter den Buchwert sinkt und der dadurch bedingte Verlust den bei der Auflösung der Reserven entstehenden Gewinn ausgleicht. ²³¹⁾

2. Bei Aufteilung in eine Produktions-Personenge- sellschaft und Vertriebs-Kapitalgesellschaft -----

Während bei der zuvor behandelten Art der Betriebs-
teilung ein Organverhältnis zwischen beiden Teilen
der Doppelgesellschaft nicht in Betracht kommt, liegt
bei der Aufteilung eines Unternehmens in eine Produk-
tions- und eine Vertriebsgesellschaft häufig Organschaft
vor. Das ist darauf zurückzuführen, dass bei jener Auf-
teilung zwei Betriebe mit völlig verschiedenen Ge-
schäftszweigen entstehen und infolgedessen die Kapital-
gesellschaft wirtschaftlich nicht eingliederungsfähig
ist, bei dieser Betriebsteilung aber nur eine Abteilung
des früher einheitlichen Unternehmens abgetrennt und
zu einem selbständigen Betrieb erhoben worden ist. Die
Vertriebsgesellschaft ist häufig in das produzierende
Unternehmen wirtschaftlich und organisatorisch einge-
fügt. Lediglich die Erwägung der Mitunternehmer bzw.
des Einzelgewerbetreibenden, die Gewinne dem günstige-
ren Körperschaftssteuertarif zu unterwerfen, trennt den
Vertrieb der Erzeugnisse von den übrigen Abteilungen des
Unternehmens. Da die Mitunternehmer oder der Einzelge-
werbetreibende durch den Besitz der Anteile die Ver-

²³¹⁾ Vgl. dazu auch Kopke S. 41 ff.

triebsgesellschaft zudem finanziell beherrschen, besteht in diesen Fällen häufig ein Organverhältnis zwischen beiden Gesellschaften bzw. zwischen der Einzelfirma und der Kapitalgesellschaft.

Dabei sind, je nach der Gestaltung der wirtschaftlichen Beziehungen zwischen den Gesellschaften, zwei Fälle der Organschaft zu unterscheiden. Bestehen Gewinnverteilungsabreden, so liegt Organschaft im wirtschaftlichen Sinne vor (-Fall der Betriebsabteilung-), hat dagegen die Kapitalgesellschaft nur treuhänderisch den Vertrieb der Erzeugnisse übernommen, so ist eine Organschaft im Rechtssinne gegeben (- Fall der Doppelgesellschaft -). ²³²⁾

Im Falle der Betriebsabteilung fehlt der Vertriebsgesellschaft die wirtschaftliche Selbständigkeit, wenngleich sie auch als Steuersubjekt anzusehen und zivilrechtlich rechtsfähig ist. Ihre Gewinne sind hinsichtlich der Körperschaftssteuer als Teil des Gewinns des beherrschenden Produktionsunternehmens zu erfassen, und etwaige von dem Produktionsunternehmen an sie geleistete Zuschüsse sind als Aufwendungen auf Beteiligungen nach den Bewertungsgrundsätzen des § 6 EStG zu aktivieren. ²³³⁾

Bei einer derart umfassenden wirtschaftlichen Bin-

²³²⁾ Zu dieser Unterscheidung vgl. Schultze-Schlutius, Die Organtheorie, S. 89.

²³³⁾ RFH, U. v. 1.12.1937, VI 673/37, RStBl 1938 S. 182; vgl. auch U. v. 16.5.1933, VI A 211/33, RStBl 1933 S. 1067 und U. v. 14.9.1938, VI 290/38, RStBl 1938 S. 229.

dung der Vertriebs-Kapitalgesellschaft liegt es auf der Hand, die Anteile der Mitunternehmer bzw. des Einzelgewerbetreibenden als Beteiligungen mit dem Ziel, den Betriebsertrag des beteiligten Unternehmens durch geschäftliche Einflussnahme auf die Kapitalgesellschaft zu steigern, dem notwendigen Betriebsvermögen der Personengesellschaft zuzurechnen.²³⁴⁾ Der dem Produktionsunternehmen zufließende Gewinn der Vertriebsgesellschaft ist selbst Betriebsertrag des Produktionsunternehmens, so dass nach den zuvor entwickelten Grundsätzen die Anteile nur als solche Beteiligungen aufgefasst werden können.

Aber auch im Falle der eigentlichen Doppelgesellschaft kann im Ergebnis nichts anderes gelten. Der Gewinn und Verlust wird bei nicht bestehendem Ergebnisausschlussvertrag zwar bei jeder der an der Doppelgesellschaft beteiligten Gesellschaften auch hinsichtlich der Körperschaftssteuer gesondert erfasst.²³⁵⁾ Im übrigen besteht aber in der für die Zurechnung der Anteile massgeblichen Beziehung kein Unterschied zu dem Fall der Betriebsabteilung mit Ergebnisausschlussvereinbarung. Auch hier dient die Vertriebsgesellschaft den Zwecken des Produktionsunternehmens. Die Gründung der Vertriebsgesellschaft und der damit verbundene Besitz

234) Vgl. dazu Schultze-Schlutius, Organschaft im Steuerrecht, a.a.O. Sp. 1358; RFH, U.v. 14.6.1933, III A 71/32, StW 1933 Nr. 614.

235) RFH, U. v. 27.11.1928, VI A 199/28, RStBl 1929 S. 60; U. v. 14.3.1934, VI A 191/33, RStBl 1934 S. 740 und U. v. 17.10.1934, VI A 928/33, StW 1935 Nr. 11.

ihrer Anteile bezwecken auch die wirtschaftliche Einflussnahme auf die Vertriebsgesellschaft mit dem Ziel, den Betriebsertrag des Produktionsunternehmens günstig zu beeinflussen. Wenn auch die massgeblichen Gewinne von der Vertriebsgesellschaft erzielt werden, so hängt doch von dem Ausmass ihrer Vertriebstätigkeit der Betriebsertrag des Produktionsunternehmens unmittelbar ab. Nach den allgemeinen Grundsätzen sind daher auch die Anteile an der Organgesellschaft im Rechtssinne dem notwendigen Betriebsvermögen des Produktionsunternehmens zuzurechnen.

Demgemäss will Resch ²³⁶⁾ die Frage der Zurechnung bei Vorliegen eines Organverhältnisses zwischen Einzelgewerbetreibenden und Kapitalgesellschaft auch danach entscheiden, wie der Betrieb der Kapitalgesellschaft steuerlich zu behandeln wäre, wenn keine juristische Person gegeben wäre. Die Antwort entnimmt er dem Gewerbesteuerrecht, wonach Steuersubjekt der einzelne Betrieb ist. Hat der Gewerbetreibende mehrere Betriebe verschiedener Branchen, so ist jeder Betrieb für sich zu besteuern, es sei denn, dass die verschiedenen Betriebszweige nach der Verkehrsauffassung als Teile eines einheitlichen Gewerbebetriebes anzusehen sind. Daraus folgert Resch: "Eine Beteiligung ist regelmässig dann zum notwendigen Betriebsvermögen des Einzelkaufmanns zu rechnen, wenn der Betrieb der Kapitalgesellschaft in seiner Hand steuerlich nicht wie ein selbständiger Gewerbebetrieb, sondern wie eine Betriebsstätte zu behandeln wäre." Das trifft bei der Aufteilung eines Betriebes in ein Produktionsunternehmen und eine Ver-

²³⁶⁾ A.a.O. Sp. 387.

triebsgesellschaft häufig zu. ²³⁷⁾ Die Kapitalgesellschaft dient den wirtschaftlichen Belangen des Produktionsunternehmens. Ähnlich einer horizontal angelegten Konzernuntergesellschaft, die die Erzeugnisse der Konzerngesellschaften absetzt, ²³⁸⁾ ist die Vertriebs-Kapitalgesellschaft wirtschaftlich in das Produktionsunternehmen einzugliedern. Daher ist sie - gleichviel, welche Art der Organschaft zwischen beiden Unternehmen besteht - als Betriebsstätte des Produktionsunternehmens anzusehen, und sind die Anteile ihrer Gesellschafter dem notwendigen Betriebsvermögen der Produktionsgesellschaft zuzurechnen.

Von dieser Regel können allerdings im Einzelfall Abweichungen bestehen. Mit einer solchen Ausnahme befasst sich das FG Münster in dem Urteil vom 30.1.1958, I a 99/57. ²³⁹⁾

Die beiden Gesellschafter einer in der Rechtsform einer OHG betriebenen Gabelfabrik gründeten eine Vertriebs-GmbH, deren Geschäftsanteile die Gesellschafter je zur Hälfte übernahmen. Geschäftsgegenstand der GmbH waren der An- und der Verkauf sämtlicher von der OHG hergestellten Erzeugnisse und gleichartiger Artikel fremder

²³⁷⁾ Vgl. dazu auch das in einer Bewertungssache ergangene Urteil des RFH vom 1.2.1940, III 31 4/38, Bd. 48 S. 144, wonach zwei Offene Handelsgesellschaften, von denen die eine die Produktion, die andere den Vertrieb besorgte, wirtschaftlich als Einheit aufzufassen sind.

²³⁸⁾ Vgl. dazu die von Binder a.a.O. S. 48 angeführten Beispiele.

²³⁹⁾ EFG 1958 S. 163.

Herkunft. Nach dem zwischen OHG und GmbH geschlossenen Vertriebsvertrag stand der GmbH der Alleinverkauf der Erzeugnisse der OHG zu. Gewinnverteilungsabreden zwischen den Gesellschaftern bestanden nicht. Während die Vertriebsgesellschaft zu Beginn ihres Bestehens etwa 99 v.H. des Umsatzes Erzeugnisse der OHG vertrieb, wurde in der Folgezeit der Vertrieb für die Produktionsgesellschaft aus umsatzsteuerlichen Gründen eingestellt und die Bestimmung über den Alleinvertrieb vorläufig ausser Kraft gesetzt.

Das FG hat die Kapitalanteile der Gesellschafter bis zu diesem Zeitpunkt als zum notwendigen Betriebsvermögen der OHG gehörig angesehen. Nachdem die GmbH nicht mehr für die OHG verkaufte, waren die Anteile nach Ansicht des FG auch nicht mehr dem notwendigen Betriebsvermögen der OHG zuzurechnen. Massgebend für diese Entscheidung war die Tatsache, dass nach Einstellung des Verkaufs für die OHG die Anteile nicht mehr dazu dienten, durch Beeinflussung der GmbH unmittelbar auf den Reinertrag der OHG einzuwirken. Dabei stellt das FG fest, dass es nicht darauf ankam, ob die Möglichkeit bestanden hat, die Vertriebsgesellschaft wieder der ursprünglichen Zweckbestimmung zuzuführen, vielmehr sei der tatsächliche Verlauf der Dinge als massgeblich anzusehen gewesen.

Diese Ansicht des FG Münster verdient Zustimmung. Stellt die ursprünglich zum Verkauf der Erzeugnisse des Produktionsunternehmens gegründete Vertriebsgesellschaft sich im Laufe der Zeit auf den Verkauf von Erzeugnissen fremder Herkunft um und werden die Erzeugnisse des Produktionsunternehmens demgegenüber nur

triebsgesellschaft häufig zu.²³⁷⁾ Die Kapitalgesellschaft dient den wirtschaftlichen Belangen des Produktionsunternehmens. Ähnlich einer horizontal angelegten Konzernuntergesellschaft, die die Erzeugnisse der Konzerngesellschaften absetzt,²³⁸⁾ ist die Vertriebs-Kapitalgesellschaft wirtschaftlich in das Produktionsunternehmen einzugliedern. Daher ist sie - gleichviel, welche Art der Organschaft zwischen beiden Unternehmen besteht - als Betriebsstätte des Produktionsunternehmens anzusehen, und sind die Anteile ihrer Gesellschafter dem notwendigen Betriebsvermögen der Produktionsgesellschaft zuzurechnen.

Von dieser Regel können allerdings im Einzelfall Abweichungen bestehen. Mit einer solchen Ausnahme befasst sich das FG Münster in dem Urteil vom 30.1.1958, I a 99/57.²³⁹⁾

Die beiden Gesellschafter einer in der Rechtsform einer OHG betriebenen Gabelfabrik gründeten eine Vertriebs-GmbH, deren Geschäftsanteile die Gesellschafter je zur Hälfte übernahmen. Geschäftsgegenstand der GmbH waren der An- und der Verkauf sämtlicher von der OHG hergestellten Erzeugnisse und gleichartiger Artikel fremder

237) Vgl. dazu auch das in einer Bewertungssache ergangene Urteil des RFH vom 1.2.1940, III 31 4/38, Bd. 48 S. 144, wonach zwei Offene Handelsgesellschaften, von denen die eine die Produktion, die andere den Vertrieb besorgte, wirtschaftlich als Einheit aufzufassen sind.

238) Vgl. dazu die von Binder a.a.O. S. 48 angeführten Beispiele.

239) EFG 1958 S. 163.

Herkunft. Nach dem zwischen OHG und GmbH geschlossenen Vertriebsvertrag stand der GmbH der Alleinverkauf der Erzeugnisse der OHG zu. Gewinnverteilungsabreden zwischen den Gesellschaftern bestanden nicht. Während die Vertriebsgesellschaft zu Beginn ihres Bestehens etwa 99 v.H. des Umsatzes Erzeugnisse der OHG vertrieb, wurde in der Folgezeit der Vertrieb für die Produktionsgesellschaft aus umsatzsteuerlichen Gründen eingestellt und die Bestimmung über den Alleinvertrieb vorläufig ausser Kraft gesetzt.

Das FG hat die Kapitalanteile der Gesellschafter bis zu diesem Zeitpunkt als zum notwendigen Betriebsvermögen der OHG gehörig angesehen. Nachdem die GmbH nicht mehr für die OHG verkaufte, waren die Anteile nach Ansicht des FG auch nicht mehr dem notwendigen Betriebsvermögen der OHG zuzurechnen. Massgebend für diese Entscheidung war die Tatsache, dass nach Einstellung des Verkaufs für die OHG die Anteile nicht mehr dazu dienten, durch Beeinflussung der GmbH unmittelbar auf den Reinertrag der OHG einzuwirken. Dabei stellt das FG fest, dass es nicht darauf ankam, ob die Möglichkeit bestanden hat, die Vertriebsgesellschaft wieder der ursprünglichen Zweckbestimmung zuzuführen, vielmehr sei der tatsächliche Verlauf der Dinge als massgeblich anzusehen gewesen.

Diese Ansicht des FG Münster verdient Zustimmung. Stellt die ursprünglich zum Verkauf der Erzeugnisse des Produktionsunternehmens gegründete Vertriebsgesellschaft sich im Laufe der Zeit auf den Verkauf von Erzeugnissen fremder Herkunft um und werden die Erzeugnisse des Produktionsunternehmens demgegenüber nur

noch im geringen Masse oder gar nicht mehr umgesetzt, so verlieren die Anteile an der Vertriebs-Kapitalgesellschaft ihren Charakter als Beteiligungen, die der Steigerung des Betriebsertrags des Produktionsunternehmens dienen.

Sie können alsdann - genau so wie bei der wesentlichen Erhöhung des Grund- oder Stammkapitals einer Kapitalgesellschaft - nur noch gewillkürtes Betriebsvermögen des Produktionsunternehmens sein und von den Mitunternehmern jederzeit in das Privatvermögen überführt werden.

Die Zurechnung der Anteile zum notwendigen Betriebsvermögen des Produktionsunternehmens ist also nach den allgemeinen Grundsätzen zu beurteilen, und zwar vom Standpunkt des Produktionsunternehmens. Ist die Einwirkung auf den Betriebsertrag des Produktionsunternehmens erheblich, so sind die Anteile notwendiges Betriebsvermögen. Setzt dagegen die Vertriebsgesellschaft nur einen sehr geringen Teil oder keine Erzeugnisse des Produktionsunternehmens um und ist das Produktionsunternehmen auch nicht auf den Vertrieb durch die Kapitalgesellschaft angewiesen, so können die Anteile, je nachdem, wie sie Mitunternehmer oder der Einzelgewerbetreibende buchmässig behandeln, nur gewillkürtes Betriebs- oder Privatvermögen sein.

Eine allgemein gültige Regel dafür, wann der Verkauf durch die Vertriebsgesellschaft als geringfügig und wann er als den Betriebsertrag des Produktionsunternehmens beeinflussend anzusehen ist, lässt sich allerdings nicht aufstellen. Es sind hier betriebs- und marktindividuelle Gesichtspunkte massgebend, wobei je-

doch zu berücksichtigen ist, dass der durch Lieferung der Erzeugnisse an die Vertriebsgesellschaft erzielte Umsatz des Produktionsunternehmens gegenüber den übrigen Umsätzen verschwindend gering sein muss, um das Vorliegen einer dem notwendigen Betriebsvermögen des Produktionsunternehmens zuzurechnenden Beteiligung verneinen zu können. Denn nach den allgemeinen Grundsätzen ist jede Einwirkung auf den Betriebsertrag des Beteiligten geeignet, notwendiges Betriebsvermögen anzunehmen. Im allgemeinen werden die Anteile der Gesellschafter also nur dann nicht zum notwendigen Betriebsvermögen des Produktionsunternehmens zu rechnen sein, wenn überhaupt kein Verkauf eigener Erzeugnisse durch die Vertriebsgesellschaft erfolgt.

In einem solchen Falle kommt es nicht darauf an, ob zwischen den Gesellschaften Gewinnverteilungsabreden bestehen oder nicht. Denn auch wenn eine Gewinn- und Verlustausschlussvereinbarung getroffen ist, beeinflusst der dem Produktionsunternehmen zufließende Gewinn der Vertriebsgesellschaft den Betriebsertrag nicht. Er ist zwar als Teil des Gewinns des Produktionsunternehmens zu erfassen, indessen stellt er sich als neutraler Ertrag dar, weil er mittelbar durch Verkauf fremder Erzeugnisse erzielt wird. Die wirtschaftliche Verknüpfung geht nicht soweit, dass Produktionsunternehmen und Vertriebsgesellschaft als völlige Einheit anzusehen sind und der Vertrieb fremder Erzeugnisse auch als Gegenstand des Betriebs des Produktionsunternehmens gilt. Der Vertrieb als solcher wird selbständig durch die Kapitalgesellschaft vorgenommen, und dieser Geschäftsgegenstand ist dem Produktionsunternehmen, sofern die Kapitalgesellschaft nur fremde Erzeugnisse ver-

kauft, betriebsfremd. Die abgeführten Gewinne betreffen den Betriebsertrag des Produktionsunternehmens nicht. Die Anteile sind demnach nicht dem notwendigen Betriebsvermögen des Produktionsunternehmens zuzurechnen.

Z u s a m m e n f a s s u n g

= = = = =

Nach den Ergebnissen der Untersuchungen sind im wesentlichen die folgenden wirtschaftlichen Tatbestände festzuhalten, bei deren Vorliegen die Zurechnung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft zum Betriebsvermögen eines Gewerbetreibenden zu erfolgen hat:

A. Einzelunternehmer

- I. Die Anteile sind dem n o t w e n d i g e n
B e t r i e b s v e r m ö g e n des Einzel-
unternehmers zuzurechnen und zwar
 - a. dem Umlaufvermögen,
 1. wenn die Anschaffung und Veräusserung von Kapitalanteilen den Gegenstand des Gewerbebetriebes bilden,
 2. wenn sich der Gewerbetreibende über eine längere Zeitspanne hinweg mit typisch gewerblicher Intensität im Rahmen und neben seinem eigentlichen Betrieb mit dem Erwerb und der Veräusserung von Kapitalanteilen befasst,
 - b. dem Anlagevermögen,
 1. wenn ihr Besitz nach betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten zur Sicherung, Erhaltung oder Vergrößerung des Gewerbebetriebes notwendig ist,
 2. wenn der Gewerbetreibende durch ihren Be-

sitz die Kapitalgesellschaft wirtschaftlich beeinflusst mit dem Ziel, auf Grund dieser Einflussnahme auf den Betriebsertrag seines eigenen Betriebes einzuwirken.

- II. Die Anteile sind bei Nichtvorliegen der Voraussetzungen zu A I. dem g e w i l l k ü r t e n B e t r i e b s v e r m ö g e n des Einzelunternehmers zuzurechnen, wenn der Gewerbetreibende sie in einer ordnungsmässigen Buchführung als betriebliche behandelt hat.

B. Mitunternehmer

- III. Die Anteile sind dem B e t r i e b s v e r m ö g e n der Mitunternehmerschaft zuzurechnen, wenn sie der gesamthänderischen Bindung unterliegen.
- IV. Die Anteile der Mitunternehmer sind dem n o t w e n d i g e n B e t r i e b s v e r m ö g e n der Mitunternehmerschaft zuzurechnen, wenn die unter A. I genannten Voraussetzungen in bezug auf den Betrieb der Mitunternehmerschaft vorliegen.
- V. Die Anteile der Mitunternehmer sind dem g e w i l l k ü r t e n B e t r i e b s v e r m ö g e n der Mitunternehmerschaft zuzurechnen, wenn bei Nichtvorliegen der Voraussetzungen zu A I. die Mitunternehmerschaft sie in einer ordnungsmässigen Buchführung und in der Steuerbilanz als betriebliche behandelt hat.

VI. Bei Doppelgesellschaften, die auf der Teilung einheitlicher Unternehmen beruhen, sind die Anteile der Mitunternehmer (oder, bei Teilung einer Einzelfirma, des Einzelunternehmers)

- a. nach Massgabe ihrer Behandlung in der Buchführung und Steuerbilanz dem gewillkürten Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft (bzw. der Einzelfirma) oder dem Privatvermögen der einzelnen Mitunternehmer (bzw. des Einzelunternehmers) zuzurechnen, wenn der früher einheitliche Betrieb in eine Verpachtungs- Personengesellschaft (bzw. - Einzelfirma) und Betriebs-Kapitalgesellschaft aufgeteilt wird,
- b. dem notwendigen Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft (bzw. der Einzelfirma) zuzurechnen, wenn der früher einheitliche Betrieb in eine Produktions-Personengesellschaft (bzw. - Einzelfirma) und Vertriebs-Kapitalgesellschaft aufgeteilt wird; sie sind nach Massgabe ihrer Behandlung in der Buchführung und Steuerbilanz dem gewillkürten Betriebs- oder Privatvermögen zuzurechnen, wenn das Produktionsunternehmen keine oder nur ganz geringfügige Erzeugnisse an die Vertriebsgesellschaft absetzt.

L e b e n s l a u f

Ich wurde am 6. Juni 1932 als Sohn des Steuerberaters August Schaefer und seiner Ehefrau Else geborener Michaelis in Hohenlimburg geboren.

In Iserlohn besuchte ich die Volksschule und das Märkische Gymnasium bis zur Reifeprüfung am 4. März 1952. Anschliessend studierte ich vier Semester Rechtswissenschaft an der Philipps - Universität in Marburg und drei weitere Semester an der Westfälischen Wilhelms - Universität in Münster.

Am 2. Juli 1956 und am 20. Dezember 1960 legte ich die beiden juristischen Staatsprüfungen ab. Seit dem 6. Februar 1961 bin ich als Gerichts-assessor im richterlichen Dienst tätig.

